

DECYZJA KOMISJI (UE) 2017/502**z dnia 21 października 2015 r.****w sprawie pomocy państwa SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) przyznanej przez Niderlandy na rzecz Starbucks***(notyfikowana jako dokument nr C(2015) 7143)***(Jedynie tekst w języku niderlandzkim jest autentyczny)****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 30 lipca 2013 r. Komisja wezwała władze niderlandzkie do udzielenia informacji na temat praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w Niderlandach, a także wszystkich decyzji dotyczących spółki Starbucks Coffee EMEA BV (zwanej dalej „Starbucks Coffee BV”) i spółki Starbucks Manufacturing EMEA BV (zwanej dalej „SMBV”), pośrednio kontrolowanych przez Starbucks Corporation. W niniejszym dokumencie Starbucks Corporation oraz wszystkie kontrolowane przez tę spółkę przedsiębiorstwa zwane są dalej łącznie „Starbucks” lub „grupa Starbucks”.
- (2) Pismem z dnia 2 października 2013 r. władze niderlandzkie przedstawiły Komisji żądane informacje, w tym uprzednie porozumienie cenowe (zwane dalej „APA”) ⁽²⁾ zawarte w 2008 r. przez niderlandzkie organy podatkowe i Starbucks Coffee BV (zwane dalej „Starbucks Coffee BV APA”), APA zawarte w 2008 r. przez niderlandzkie organy podatkowe i SMBV (zwane dalej „SMBV APA”) oraz dokumenty potwierdzające. Dokumenty te dotyczą w szczególności sprawozdania w sprawie cen transferowych towarzyszącego wnioskowi w sprawie dwóch wymienionych wyżej APA (zwanego dalej „sprawozdaniem w sprawie cen transferowych”) oraz innych informacji wymienionych między niderlandzkimi organami podatkowymi i doradcą podatkowym Starbucks Corporation, [doradca podatkowy] ^(*), (zwanym dalej „doradcą podatkowym”) działającym w imieniu Starbucks Coffee BV i SMBV ⁽³⁾.
- (3) W dniu 9 stycznia 2014 r. w ramach przygotowań do spotkania, które miało odbyć się w dniu 15 stycznia 2014 r., Komisja wysłała do władz niderlandzkich wiadomość e-mail zawierającą pytania dotyczące między innymi porozumienia w sprawie cen transferowych uzgodnionego w ramach Starbucks Coffee BV APA i SMBV APA i zawartego przez niderlandzkie organy podatkowe.
- (4) W dniu 15 stycznia 2014 r. odbyło się spotkanie służb Komisji z przedstawicielami niderlandzkich organów podatkowych, na którym służby Komisji zażądały między innymi dalszych wyjaśnień dotyczących korekt podstawy kosztów dokonanych w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych w odniesieniu do SMBV APA oraz zmiennych płatności z tytułu opłaty licencyjnej uiszczonych przez SMBV.

⁽¹⁾ Dz.U. C 460 z 19.12.2014, s. 11.

⁽²⁾ W niniejszej decyzji terminy „interpretacja indywidualna prawa podatkowego” i „APA” stosowane są wymiennie.

^(*) Niektóre fragmenty niniejszego tekstu zostały pominięte w celu zagwarantowania, że informacje poufne nie zostaną ujawnione; fragmenty te ujęto w nawiasach kwadratowych. Marże zysku i narzuty SCTC dotyczące ziaren zielonej kawy zostały zaokrąglone do najbliższej wielokrotności 3 %.

⁽³⁾ Wraz z dokumentami potwierdzającymi przedłożono również poprzednią interpretację indywidualną prawa podatkowego dokonaną przez niderlandzkie organy podatkowe na rzecz Starbucks Coffee BV i SMBV w 2001 r.

- (5) W odpowiedzi na pytania zadane na spotkaniu w dniu 15 stycznia 2014 r. w piśmie z dnia 28 stycznia 2014 r. władze niderlandzkie przedstawiły informacje dotyczące korekt w celu doprowadzenia do porównywalności, wyboru porównywalnych przedsiębiorstw i zmiennej opłaty licencyjnej. Więcej informacji na temat przedstawionych dokumentów można znaleźć w motywach 59–62 decyzji o wszczęciu postępowania, o której mowa w motywie 9.
- (6) Pismem z dnia 7 marca 2014 r. ⁽⁴⁾ Komisja poinformowała władze niderlandzkie, że rozpatruje kwestię, czy APA na rzecz Starbucks Coffee BV i SMBV mogą stanowić nową pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, i zwróciła się do władz niderlandzkich o przedstawienie uwag dotyczących zgodności takiej pomocy z rynkiem wewnętrznym. Komisja zwróciła się do władz niderlandzkich o przedstawienie wszelkich dodatkowych informacji związanych ze Starbucks Coffee BV APA i SMBV APA, a także deklaracji podatkowych Starbucks Coffee BV i SMBV oraz przedsiębiorstw powiązanych z tymi dwoma przedsiębiorstwami w Niderlandach.
- (7) Pismem z dnia 21 marca 2014 r. władze niderlandzkie odpowiedziały na pismo z dnia 7 marca 2014 r., przedstawiając żądane deklaracje podatkowe. Oprócz tego władze niderlandzkie potwierdziły, że już poprzednio dostarczyły Komisji wszystkie istotne dokumenty dotyczące obu APA.
- (8) W dniu 6 maja 2014 r. odbyło się spotkanie służb Komisji z przedstawicielami niderlandzkich organów podatkowych.
- (9) W dniu 11 czerwca 2014 r. Komisja przyjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego na mocy art. 108 ust. 2 Traktatu w sprawie SMBV APA w związku z podejrzeniem, że odnośne APA mogło stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”) ⁽⁵⁾.
- (10) W piśmie z dnia 16 lipca 2014 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi na temat decyzji o wszczęciu postępowania. Przedstawione dokumenty obejmowały między innymi umowę dotyczącą palenia kawy zawartą między spółką Alki Limited Partnership (zwaną dalej „Alki LP”) a SMBV oraz umowę dotyczącą zakupu zielonej kawy zawartą między SMBV a spółką Starbucks Coffee Trading Company SARL (zwaną dalej „SCTC”).
- (11) Pismem z dnia 25 listopada 2014 r. Komisja wezwała władze niderlandzkie do przedstawienia informacji żądanych w decyzji o wszczęciu postępowania, jako że w dniu 16 lipca 2014 r. władze niderlandzkie przedstawiły jedynie część odnośnych informacji, a także do przedstawienia dodatkowych informacji koniecznych do przeprowadzenia analizy SMBV APA.
- (12) Pismem z dnia 19 grudnia 2014 r. władze niderlandzkie odpowiedziały na pismo z dnia 25 listopada 2014 r., wskazując, że władze niderlandzkie nie posiadają części żądanych informacji.
- (13) Decyzję o wszczęciu postępowania opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 19 grudnia 2014 r. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących przedmiotowego środka.
- (14) Starbucks zgłosił swoje uwagi na temat decyzji o wszczęciu postępowania pismem z dnia 16 stycznia 2015 r. Uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania przedstawiły również: Niderlandzkie Stowarzyszenie Doradców Podatkowych (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, zwane dalej „NOB”), Konfederacja Niderlandzkich Pracodawców i Przemysłu (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, zwana dalej „VNO-NCW”), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International oraz austriacka izba handlowa (Bundesarbeitskammer Österreich, zwana dalej „BAK”).
- (15) W odpowiedzi na pismo Komisji z dnia 25 listopada 2014 r. pismem z dnia 8 stycznia 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły umowę spółki komandytowej Alki LP.

⁽⁴⁾ Pismo, w którym podniesiono powyższe kwestie, zostało przesłane do Niderlandów w języku angielskim w dniu 7 marca 2014 r., a następnie to samo pismo zostało przesłane w języku niderlandzkim w dniu 14 marca 2014 r.

⁽⁵⁾ Zob. przypis 1.

- (16) W dniu 12 lutego 2015 r. Komisja poinformowała Niderlandy, że zgodnie z art. 6a rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ⁽⁶⁾ uznała dotychczasowe formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące SMBV APA za nieskuteczne ⁽⁷⁾. Pismem z dnia 6 lutego 2015 r. i zgodnie z art. 6a ust. 2 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 659/1999 Komisja zwróciła się do władz niderlandzkich o zgodę na nawiązanie przez Komisję bezpośredniego kontaktu ze Starbucks w celu uzyskania brakujących informacji.
- (17) Pismem z dnia 18 lutego 2015 r. Komisja poinformowała władze niderlandzkie, że otrzymała uwagi od konkurenta dotyczące wartości dodanej, jaką ziarna zielonej kawy zyskują w procesie palenia, i wezwała władze niderlandzkie do odniesienia się do tej uwagi. Pismem z dnia 11 marca 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi dotyczące powyższych uwag konkurenta.
- (18) W odpowiedzi na pismo Komisji z dnia 6 lutego 2015 r. Niderlandy udzieliły zgody – pismem z dnia 12 marca 2015 r. – na nawiązanie bezpośredniego kontaktu ze Starbucks. W związku z uzyskaniem wspomnianej zgody Komisja wezwała Starbucks – w piśmie z dnia 16 marca 2015 r. – na podstawie art. 6a ust. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 do udzielenia informacji dotyczących struktury prawnej, modelu biznesowego kawiarni Starbucks oraz surowca wykorzystywanego przez SMBV, tj. ziaren zielonej kawy (zwane dalej „wezwaniami do udzielenia informacji rynkowych przez Starbucks”).
- (19) W pismach z dnia 20 i 26 marca 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi do uwag osób trzecich dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania.
- (20) W dniu 7 kwietnia 2015 r., po przyjęciu decyzji z dnia 12 lutego 2015 r. oraz zgodnie z art. 6a ust. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 Komisja wystosowała do czterech konkurentów Starbucks wezwanie do udzielenia informacji rynkowych na temat ich modelu biznesowego oraz prowadzonych przez nich działań generujących wartość (zwane dalej „wezwaniami do udzielenia informacji rynkowych przez konkurentów”), aby umożliwić Komisji ukończenie prowadzonej przez nią oceny sprawy. Wspomniani konkurenci to: przedsiębiorstwo Y, spółka Alois Dallmayr Kaffee oHG (zwana dalej „Dallmayr”), spółka Nestlé SA (zwana dalej „Nestlé”) i spółka Melitta Europa GmbH & Co. KG (zwana dalej „Melitta”). Komisja poinformowała jednocześnie władze niderlandzkie o przesłaniu konkurentom Starbucks wezwań do udzielenia informacji.
- (21) W dniu 13 kwietnia 2015 r. Starbucks przedstawił informacje wymagane w piśmie Komisji z dnia 16 marca 2015 r.
- (22) Pismem z dnia 27 kwietnia 2015 r. Dallmayr i przedsiębiorstwo Y odpowiedziały na wezwanie Komisji do przedstawienia informacji rynkowych z dnia 7 kwietnia 2015 r.
- (23) W dniu 29 kwietnia 2015 r. odbyło się spotkanie służb Komisji i Starbucks, na którym służby Komisji wyjaśniły, jak należy rozumieć określone pytania zawarte w wezwaniu do udzielenia informacji rynkowych przez Starbucks w kontekście postępowania wyjaśniającego.
- (24) W związku z przesłaniem przez Starbucks odpowiedzi z dnia 13 kwietnia 2015 r. Komisja wezwała Starbucks – pismem z dnia 6 maja 2015 r. – do udzielenia dodatkowych informacji.
- (25) Pismem z dnia 11 maja 2015 r. Komisja wezwała przedsiębiorstwo Y do przedstawienia dalszych wyjaśnień dotyczących przekazanych informacji rynkowych. Przedsiębiorstwo Y przedstawiło żądane wyjaśnienia w piśmie z dnia 21 maja 2015 r.
- (26) W pismach z dnia 20 maja 2015 r. i 26 maja 2015 r. Nestlé i Melitta odpowiedziały na wystosowane przez Komisję wezwanie do udzielenia informacji rynkowych przez konkurentów z dnia 7 kwietnia 2015 r.

⁽⁶⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1). Rozporządzenie (WE) nr 659/1999 zostało uchylone rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9), ze skutkiem od dnia 14 października 2015 r. Wszystkie kroki proceduralne podejmowane w ramach omawianego postępowania przyjęto na podstawie rozporządzenia (WE) nr 659/1999. Wszystkie odesłania do rozporządzenia (WE) nr 659/1999 można rozumieć jako odesłania do rozporządzenia (UE) 2015/1589 i należy odczytywać zgodnie z tabelą korelacji zawartą w załączniku II do rozporządzenia (UE) 2015/1589.

⁽⁷⁾ C(2015) 862, 12.2.2015.

- (27) W piśmie z dnia 27 maja 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych przez przedsiębiorstwo Y i Dallmayr.
- (28) W piśmie z dnia 29 maja 2015 r. Starbucks przedstawił swoje odpowiedzi na wezwanie Komisji z dnia 6 maja 2015 r.
- (29) W piśmie z dnia 19 czerwca 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przedstawionych przez Starbucks w dniu 13 kwietnia 2015 r. i 29 maja 2015 r.
- (30) W piśmie z dnia 26 czerwca 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych przez Nestlé, Melitta oraz wyjaśnień przedstawionych przez przedsiębiorstwo Y.
- (31) W dniu 29 czerwca 2015 r., jako uzupełnienie uwag przedstawionych w dniu 13 kwietnia 2015 r. i 29 maja 2015 r., Starbucks przedstawił dalsze uzasadnienie twierdzenia, że ceny transferowe stosowane przez SCTC w zakresie dostaw ziaren zielonej kawy miały rzekomo charakter cen wolnorynkowych.
- (32) W piśmie z dnia 24 lipca 2015 r. Starbucks z własnej inicjatywy przedstawił dodatkowe informacje dotyczące funkcji pełnionych przez SCTC, SMBV i Starbucks US⁽⁸⁾, a także przekazał nowe dane liczbowe dotyczące Alki LP.
- (33) Pismem z dnia 5 sierpnia 2015 r. Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia wyjaśnień i innych dokumentów w odniesieniu do uwag przedstawionych przez Starbucks w dniu 24 lipca 2015 r., co miało umożliwić Komisji pełną analizę nowych informacji.
- (34) W piśmie z dnia 24 sierpnia 2015 r. i wiadomości e-mail wysłanej w dniu 26 sierpnia 2015 r. Starbucks przedstawił część informacji, których Komisja żądała w piśmie z dnia 5 sierpnia 2015 r. W dniu 28 sierpnia 2015 r. Komisja przekazała otrzymane informacje władzom niderlandzkim.
- (35) W piśmie z dnia 10 września 2015 r. i wiadomości e-mail wysłanej w dniu 11 września 2015 r. Starbucks przekazał Komisji pozostałe informacje. W piśmie z dnia 23 września 2015 r. Starbucks uzupełnił informacje przekazane Komisji w dniu 10 i 11 września 2015 r.
- (36) W pismach z dnia 25 września 2015 r. i 7 października 2015 r. władze niderlandzkie przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przedstawionych przez Starbucks w dniu 10, 11 i 23 września 2015 r.

2. OPIS KWESTIONOWANEGO ŚRODKA POMOCY

2.1. Opis beneficjenta

- (37) Beneficjentem środka pomocy jest SMBV. SMBV jest spółką zależną grupy Starbucks zarejestrowaną w Niderlandach. W skład grupy Starbucks wchodzi Starbucks Corporation wraz ze wszystkimi kontrolowanymi przez nią przedsiębiorstwami. Siedziba Starbucks Corporation znajduje się w Seattle w Stanach Zjednoczonych Ameryki (zwanych dalej „US”). Strukturę organizacyjną grupy Starbucks wyjaśniono bardziej szczegółowo w motywie 27 i na rysunku 1 decyzji o wszczęciu postępowania.
- (38) Starbucks, obecny na rynkach 65 państw, zajmuje się paleniem, wprowadzaniem do obrotu i sprzedażą detaliczną kawy specjalty. Starbucks kupuje i wypala ziarna kawy, które następnie sprzedaje, podobnie jak przygotowywane na miejscu kawy, herbatę i inne napoje, w obsługiwanych przez siebie kawiarniach. Ponadto Starbucks sprzedaje wiele różnych produktów kawowych i herbacianych oraz udziela licencji upoważniającej do używania jego znaku towarowego poprzez inne kanały, takie jak sklepy licencjonowane, sklepy spożywcze i krajowe podmioty świadczące usługi w branży spożywczej⁽⁹⁾. W 2014 r. światowe przychody netto grupy Starbucks wyniosły 16 448 mln USD, a wynik finansowy po opodatkowaniu wyniósł 2 067 mln USD⁽¹⁰⁾.
- (39) SMBV to jedyna jednostka zajmująca się wypalaniem kawy i niezarejestrowana w Stanach Zjednoczonych całkowicie kontrolowana przez grupę Starbucks.

⁽⁸⁾ Określenie Starbucks US odnosi się do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w skład grupy Starbucks z siedzibą w Stanach Zjednoczonych Ameryki.

⁽⁹⁾ Opis na podstawie sprawozdania rocznego Starbucks z 2014 r., s. 2.

⁽¹⁰⁾ Aby uzyskać więcej szczegółowych informacji dotyczących grupy Starbucks, zob. motyw 20 decyzji o wszczęciu postępowania.

2.2. Kwestionowany środek pomocy

- (40) Niniejsza decyzja dotyczy SMBV APA, czyli uprzedniego porozumienia cenowego zawartego przez niderlandzkie organy podatkowe z SMBV w dniu 28 kwietnia 2008 r. (Vaststellingsovereenkomst APA). SMBV APA jest wiążące przez 10 lat, od dnia 1 października 2007 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. ⁽¹¹⁾.
- (41) APA to porozumienie zawierane między organami podatkowymi a podatnikiem w sprawie stosowania prawa podatkowego w odniesieniu do (przyszłych) transakcji; oznacza to, że w porozumieniu określa się kwotę zysku, jaki podatnik osiąga z prowadzonej działalności, uwzględnianego w danej jurysdykcji podatkowej. Zanim dojdzie do transakcji wewnątrz grupy, w APA określa się odpowiedni zestaw kryteriów (takich jak metoda, elementy porównawcze i zastosowane wobec nich odpowiednie korekty, kluczowe założenia dotyczące przyszłych zdarzeń) służących ustaleniu cen wolnorynkowych w odniesieniu do takich transakcji przez określony czas. Formalnie inicjatorem APA jest podatnik.

2.2.1. SMBV APA

- (42) Zawierając SMBV APA, niderlandzkie organy podatkowe przyjęły, że wynagrodzenie określone przez doradcę podatkowego Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z tytułu funkcji pełnionych przez SMBV w Niderlandach (uwzględniając przejęte ryzyko i wykorzystane aktywa) stanowi wynagrodzenie wolnorynkowe ⁽¹²⁾.
- (43) Wynagrodzenie obejmuje narzut w wysokości [9–12] % danej podstawy kosztów. Odnośna podstawa kosztów wykorzystana do obliczenia wspomnianego wynagrodzenia obejmuje: wszystkie koszty personelu zaangażowanego w działania realizowane w ramach produkcji i łańcucha dostaw, koszt urządzeń produkcyjnych (tj. amortyzacja) oraz pośrednie koszty produkcji. Podstawa kosztów nie obejmuje natomiast: kosztów kubeczków Starbucks, papierowych serwetek itp., kosztów ziaren zielonej kawy (kosztów surowca), kosztów z tytułu logistyki i dystrybucji usług świadczonych przez osoby trzecie, wynagrodzenia z tytułu działań realizowanych przez osoby trzecie na podstawie tak zwanych „umów dotyczących produkcji konsygnacyjnej” ani płatności z tytułu opłaty licencyjnej na rzecz Alki LP.
- (44) W SMBV APA niderlandzkie organy podatkowe wyraziły ponadto zgodę na to, aby poziom opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP był określany pod koniec każdego roku jako różnica między zrealizowanym zyskiem z działalności operacyjnej przed kosztami z tytułu opłaty licencyjnej a wspomnianym wyżej narzutem w wysokości [9–12] % kosztów operacyjnych. SMBV APA stanowi dalej, że „przedmiotowa opłata licencyjna podlega odliczeniu do celów podatku od osób prawnych i nie jest objęta niderlandzkim podatkiem u źródła” ⁽¹³⁾.
- (45) W SMBV APA zatwierdza się zatem alokację zysku na rzecz SMBV w ramach grupy Starbucks, dzięki czemu spółka może określić swoje zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych na rzecz niderlandzkiego skarbu państwa w ujęciu rocznym przez okres 10 lat. Jako że omawiane APA weszło w życie w dniu 1 października 2007 r., niniejsza decyzja zawiera analizę SMBV APA przeprowadzoną w oparciu o zasady pomocy państwa, poczynwszy od tej daty.

2.2.2. Sprawozdanie w sprawie cen transferowych

- (46) Wynagrodzenie zaakceptowane przez niderlandzkie organy podatkowe w SMBV APA zostało ustalone na podstawie analizy cen transferowych przygotowanej przez doradcę podatkowego Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych stanowiącym integralną część przedmiotowego APA.
- (47) Sprawozdanie w sprawie cen transferowych ma stanowić potwierdzenie, że proponowana alokacja zysku na rzecz SMBV w ramach grupy Starbucks jest oparta na cenach wolnorynkowych transakcji wewnątrz grupy. Sprawozdanie w sprawie cen transferowych zawiera opis spółki, przegląd funkcjonowania i wybrane metody ustalania cen transferowych. W sprawozdaniu przedstawiono następujące istotne informacje na temat Starbucks Coffee BV i SMBV ⁽¹⁴⁾:

⁽¹¹⁾ SMBV APA stanowi, że z końcem szóstego roku obrotowego, tj. z końcem 2013 r., zostanie przeprowadzona weryfikacja śródtreminowa w celu sprawdzenia, czy wszystkie fakty i okoliczności pozostają niezmiennione.

⁽¹²⁾ Z oryginalnej niderlandzkiej wersji językowej: „[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych] indien de operationele marge [9–12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt”.

⁽¹³⁾ Z oryginalnej niderlandzkiej wersji językowej: „De jaarlijks door SMBV aan Alki LP te betalen royalty wordt aan het einde van het jaar vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie en distributie functie als genoemd [w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych], vóór royalty uitgaven (gerealiseerde operationele winst voor royalty uitgaven) en de hierboven omschreven beloning van [9–12] % cost-plus. Deze royalty betaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting”. Aby zapoznać się z wyjaśnieniem powodu, dla którego opłata licencyjna nie podlega opodatkowaniu ani w Niderlandach, ani w Zjednoczonym Królestwie, zob. motyw 28 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽¹⁴⁾ Motywy 27 i 28 decyzji o wszczęciu postępowania zawierają pełny opis struktury prawnej Starbucks przedstawionej w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) Starbucks Coffee BV pełni funkcję siedziby głównej grupy Starbucks dla Europy, Bliskiego Wschodu i Afryki („region EMEA”), wspierając działalność gospodarczą grupy w tym regionie. Starbucks Coffee BV wspomaga wyszukiwanie wykonawców, których zadaniem jest otwieranie i prowadzenie punktów sprzedaży Starbucks w regionie EMEA. Jako siedziba główna Starbucks Coffee BV uzyskuje licencję na określone znaki towarowe, technologię i *know-how* Starbucks⁽¹⁵⁾ od swojego udziałowca, Alki LP, za uiszczeniem opłaty licencyjnej. Starbucks Coffee BV zawiera tak zwaną „umowę rozwoju” (zwaną dalej „umową ADOA”) z powiązanymi i niepowiązanymi podmiotami prowadzącymi kawiarnie Starbucks w regionie EMEA. Podmioty te, określane mianem wykonawców, zwane są dalej również „kawiarniami”. Aby wykonawcy mogli otwierać i prowadzić własne kawiarnie Starbucks, Starbucks Coffee BV udziela im sublicencji na prawa własności intelektualnej (zwanej dalej: WI). Z tytułu korzystania z WI wykonawcy uiszczają opłatę licencyjną i inne opłaty na rzecz Starbucks Coffee BV, których wartość stanowi określony procent obrotu. Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez Niderlandy w dniu 2 października 2013 r. zarówno powiązani, jak i niepowiązani wykonawcy uiszczają taki sam procent obrotu z tytułu opłaty licencyjnej na rzecz Starbucks Coffee BV. W związku z powyższym doradca podatkowy Starbucks jest zdania, że zastosowano metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej⁽¹⁶⁾ do celów określenia wolnorynkowej ceny wewnątrzgrupowych płatności z tytułu opłaty licencyjnej na rzecz siedziby głównej Starbucks Coffee BV dla regionu EMEA⁽¹⁷⁾.

2.2.2.2. SMBV

- (49) Przedstawiając w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych⁽¹⁸⁾ najważniejsze transakcje oraz wewnątrzgrupowe przepływy w odniesieniu do SMBV, doradca podatkowy Starbucks ogranicza się do stwierdzenia, że główną działalnością SMBV jest przetwarzanie ziaren zielonej kawy i sprzedaż palonej kawy podmiotom powiązanym i niepowiązanym. Wyjaśnia również, że SMBV pozyskuje ziarna zielonej kawy od powiązanej jednostki zależnej Starbucks z siedzibą w Szwajcarii (SCTC). Ponadto wyjaśnia, że SMBV prowadzi działalność jako podmiot pośredniczący w dystrybucji różnego rodzaju produktów innych niż kawa. Zgodnie z dalszymi wyjaśnieniami doradcy podatkowego oprócz pełnienia funkcji w łańcuchu dostaw na potrzeby własnej działalności produkcyjnej SMBV zapewnia także wsparcie w zakresie łańcucha dostaw na rzecz określonych rynków. Doradca podatkowy nie wymienił porozumienia licencyjnego w zakresie WI dotyczącej palenia kawy, na podstawie którego SMBV uiszcza opłaty licencyjne na rzecz Alki LP z tytułu WI objętej licencją, w ramach najważniejszych transakcji i przepływów wewnątrzgrupowych, a jedynie umieścił ją na jednym z wykresów i opisał w oddzielnej części sprawozdania w sprawie cen transferowych opisującej działania na rynku regionu EMEA i w Niderlandach⁽¹⁹⁾.
- (50) Zgodnie z przeglądem funkcjonowania zawartym w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych⁽²⁰⁾ główna działalność SMBV prowadzona jest w należącej do spółki zakładzie palenia kawy znajdującym się w Amsterdamie. Głównym surowcem we wspomnianym procesie palenia kawy są ziarna zielonej kawy. Sam proces palenia określonej mieszanki kawy zależy od danego rodzaju ziaren zielonej kawy wykorzystanych w przepisie oraz pożądanego profilu smakowego. SMBV odpowiada za wykonanie prognoz dotyczących palenia kawy sporządzanych przez Starbucks US oraz za zapewnienie, aby otrzymany produkt spełniał standardy jakości Starbucks US. SMBV kupuje ziarna zielonej kawy od SCTC – wyznaczonego dostawcy⁽²¹⁾. SMBV pali i pakuje ziarna przeznaczone na rynek regionu EMEA w Niderlandach.
- (51) SMBV pozyskuje od Alki LP licencję na część WI, która nie została wymieniona w przeglądzie funkcjonowania, tylko została określona w oddzielnej części dotyczącej działań na rynku regionu EMEA i w Niderlandach jako „konieczna do wykorzystywania procesu produkcyjnego w zakresie palenia kawy oraz do korzystania z prawa do dostawy kawy wykonawcom. W zamian za to [SMBV] uiszcza opłatę licencyjną na rzecz Alki LP z tytułu objętej licencją WI”⁽²²⁾. Przedmiotową WI związaną z paleniem kawy stanowią w szczególności krzywe palenia kawy, które – zgodnie ze sprawozdaniem w sprawie cen transferowych – określają temperaturę i czas wymagane do ukończenia procesu palenia kawy.

⁽¹⁵⁾ Znaki towarowe, technologia i *know-how* obejmują głównie format kawiarni Starbucks i identyfikację wizualną Starbucks.

⁽¹⁶⁾ Zob. motyw 71 – opis MPCN.

⁽¹⁷⁾ Podstawę definicji stanowią pkt 2.13–2.20 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. (Zewnętrzna) porównywalną cenę niekontrolowaną stosuje się wówczas, gdy w tych samych okolicznościach niezależne osoby trzecie uiszczają tę samą cenę za ten sam produkt lub tę samą usługę co podmioty powiązane. W omawianym przypadku wewnątrzgrupowe płatności z tytułu opłaty licencyjnej dotyczą opłat uiszczanych na rzecz Starbucks Coffee BV przez wykonawców będących własnością Starbucks w regionie EMEA.

⁽¹⁸⁾ Część II.G sprawozdania w sprawie cen transferowych.

⁽¹⁹⁾ Część II.E sprawozdania w sprawie cen transferowych.

⁽²⁰⁾ Część III.B sprawozdania w sprawie cen transferowych.

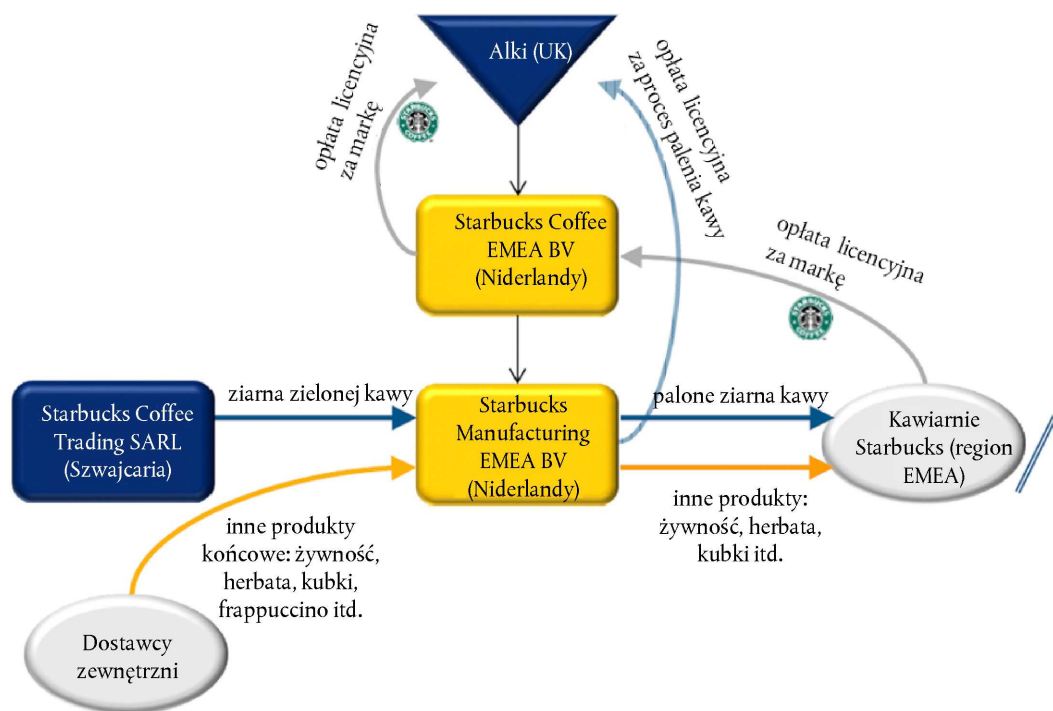
⁽²¹⁾ SCTC kupuje ziarna na potrzeby całej grupy Starbucks na całym świecie i jej niezależnych licencjobiorców.

⁽²²⁾ Zob. przypis 19.

- (52) Zgodnie ze sprawozdaniem w sprawie cen transferowych SMBV zatrudnia [40–60] osób, z których [20–30] wykonuje czynności w ramach łańcucha dostaw, takie jak: udzielanie zamówień, planowanie, logistyka i planowanie dystrybucji⁽²³⁾. SMBV posiada centrum dystrybucji w Zjednoczonym Królestwie (zwanym dalej: „Zjednoczonym Królestwem”) obsługiwane na podstawie umowy przez osobę trzecią⁽²⁴⁾. Spółka SMBV zawarła umowę dostawy i świadczenia usług logistycznych z osobą trzecią w Niderlandach, na podstawie której osoba trzecia dokonuje zakupu zapasów w celu ich odsprzedaży wykonawcom po ustalonych cenach⁽²⁵⁾. Spółka SMBV zaangażowała również inną osobę trzecią do otwarcia centrum dystrybucji w Niemczech w 2006 r.
- (53) SMBV współpracuje również z producentem na zasadzie konsygnacji [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1]. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] zajmuje się głównie produkcją [produktu kawowego oznaczonego zarejestrowanym znakiem towarowym] w proszku na potrzeby produktu [kawowego oznaczonego znakiem towarowym] Starbucks. SMBV odpowiada⁽²⁶⁾ za zarządzanie powyższą współpracą opartą na umowie dotyczącej produkcji z materiałów powierzonych⁽²⁷⁾ i sprzedaje większość produktu wytworzonego przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] przedsiębiorstwom Starbucks będącym rezydentami z siedzibą w Stanach Zjednoczonych.
- (54) Rysunek 1 opiera się na opisie zawartym w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych i ilustruje część struktury Starbucks mającą znaczenie dla niniejszej decyzji⁽²⁸⁾.

Rysunek 1

Struktura Starbucks na podstawie opisu zawartego w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych



⁽²³⁾ W 2011 r. w SMBV zatrudnionych było około [70–80] osób. Zgodnie z uwagami Starbucks do decyzji o wszczęciu postępowania [40–50] osób pracowało przy paleniu kawy, a [30–40] zajmowało się usługami z zakresu logistyki i administracji.

⁽²⁴⁾ Z informacji przedstawionych Niderlandom przez Starbucks w momencie wnoszenia wniosku o wydanie interpretacji wyniku, że w 2003 r. SMBV i Starbucks Corporation zawarły umowę z [niepowiązanym przedsiębiorstwem A zajmującym się logistyką], na podstawie której [niepowiązane przedsiębiorstwo A zajmujące się logistyką] będzie świadczyć usługi w zakresie zarządzania zapasami (w oparciu o prognozę, którą zapewnia Starbucks), koordynacji przywozu i dokumentacji wywozu, a także będzie prowadzić działania z zakresu administrowania umowami z dostawcami oraz operacje magazynowania.

⁽²⁵⁾ Z informacji przedstawionych Niderlandom przez Starbucks w momencie wnoszenia wniosku o wydanie interpretacji wyniku, że w 2004 r. spółka SMBV zawarła umowę na usługi związane z łańcuchem dostaw i składowaniem kawy z [niepowiązanym przedsiębiorstwem B zajmującym się logistyką], na podstawie której [niepowiązane przedsiębiorstwo B zajmujące się logistyką] będzie świadczyć usługi w zakresie magazynowania różnych produktów Starbucks, co obejmuje usługi administracyjne i obsługowe, załadunek na pojazdy i rozładunek z pojazdów, kontrole i przechowywanie.

⁽²⁶⁾ Ze sprawozdania w sprawie cen transferowych wynika, że SMBV odpowiada za stosunki umowne z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1]. Według Starbucks umowy pomiędzy [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1] a SMBV są jednak negocjowane przez Starbucks [...].

⁽²⁷⁾ Produkcję z materiałów powierzonych zazwyczaj rozumie się jako układ, w którym jedno przedsiębiorstwo przetwarza surowce lub półprodukty na potrzeby innego przedsiębiorstwa.

⁽²⁸⁾ Wykres nie znajduje się w sprawozdaniu, tylko został sporządzony przez Komisję, aby ułatwić lekturę niniejszej decyzji.

- (55) Ze sprawozdania w sprawie cen transferowych wynika, że w celu oszacowania wynagrodzenia wolnorynkowego należnego SMBV doradca podatkowy wybrał metodę marży transakcyjnej netto (zwanej dalej „MMTN”⁽²⁹⁾) spośród różnych metod ustalania cen transferowych, ponieważ „w szczególnych okolicznościach Starbucks różnice transakcyjne i funkcjonalne mają mniejszy wpływ na marżę netto, jak w przypadku środków stosowanych w tradycyjnych metodach standardowych”⁽³⁰⁾. Aby uzyskać bardziej szczegółowy opis wyboru metody oraz wzajemnej oceny zawarty w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, zob. motyw 40–58 decyzji o wszczęciu postępowania.
- (56) Stosując MMTN w odniesieniu do działalności SMBV w zakresie palenia kawy, doradca podatkowy uznał, że odpowiednią podstawą⁽³¹⁾ dla wskaźnika zysku netto są koszty usług świadczonych przez SMBV zgodnie z metodą koszt plus, którą uznaje się za odpowiednią metodykę w odniesieniu do usług z zakresu łańcucha dostaw i produkcji. Narzut stosuje się jednak wyłącznie wobec kosztów, w przypadku których, zdaniem doradcy podatkowego, SMBV wnosi wartość dodaną. Koszty te zostały wymienione w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych jako główne koszty operacyjne, takie jak koszty personelu i amortyzacja, wyłączając koszt własny sprzedaży.
- (57) W celu określenia właściwego zakresu rentowności w warunkach pełnej konkurencji w odniesieniu do działalności prowadzonej przez SMBV doradca podatkowy wyszukał przedsiębiorstwa prowadzące działalność w Europie, pełniące podobne funkcje i narażone na podobne ryzyko. W wyniku przeszukania bazy danych Amadeus⁽³²⁾ w kierunku porównywalnych przedsiębiorstw z wykorzystaniem kodu 15.86 klasyfikacji NACE Rev 1.1 – Przetwórstwo herbaty i kawy – w celu identyfikacji przedsiębiorstw zajmujących się handlem kawą (kupna i sprzedaży kawy nieprzetworzonej przez dane przedsiębiorstwo nie uznano za porównywalne), a następnie eliminacji z zastosowaniem dodatkowych finansowych kryteriów kwalifikacji i samodzielnego sprawdzenia wyniku przez doradcę podatkowego⁽³³⁾ ostatecznie otrzymano 20 potencjalnie porównywalnych przedsiębiorstw⁽³⁴⁾.
- (58) Wskaźnik zysku netto obliczany dla każdego przedsiębiorstwa stanowił narzut stosowany wobec całkowitych kosztów, definiowany jako zysk z działalności operacyjnej podzielony przez całkowite koszty operacyjne. Oszacowano, że mediana nieskorygowanego narzutu stosowanego wobec całkowitych kosztów dla przedmiotowych przedsiębiorstw w latach 2001–2005 wyniosła 7,8 %.
- (59) Zdaniem doradcy podatkowego uzyskany zestaw porównywalnych przedsiębiorstwa zawiera jednak producentów o pełnym zakresie funkcji zazwyczaj wykraczającym poza szukane funkcje, którzy ponoszą ryzyko związane z wykorzystywanymi przez nich surowcami. Celem wyeliminowania zaistniałej różnicy i rzekomego zwiększenia wiarygodności porównania doradca podatkowy dokonał pierwszej korekty, aby uwzględnić brak włączenia składnika kosztów dotyczącego ziaren zielonej kawy do narzutu zastosowanego wobec podstawy kosztów SMBV.
- (60) Ponadto zdaniem doradcy podatkowego stopa zwrotu osiąganego przez porównywalne przedsiębiorstwa odzwierciedliłaby stopę zwrotu z podstawy kosztów obejmującej takie surowce. W związku z powyższym doradca podatkowy zastosował korektę kosztu surowców w celu dokonania zmiany narzutu⁽³⁵⁾ stosowanego wobec kosztów całkowitych w grupie porównywalnych przedsiębiorstw. Doradca podatkowy zaznaczył, że korekta ta wiąże się z – jak to ujmuje – „nabyciem własności surowców”. Oznacza to, że doradca podatkowy odjął od zysku każdego przedsiębiorstwa w próbie stosowaną przez nie szacunkową cenę surowca pomnożoną przez dwunastomiesięczną stopę EURIBOR powiększoną o 50 punktów bazowych.

⁽²⁹⁾ Zob. motyw 72 – opis metody marży transakcyjnej netto.

⁽³⁰⁾ Różnice transakcyjne oznaczają różnice między transakcjami dokonanymi przez spółkę – w odniesieniu do których szacunkową wartość podstawy opodatkowania określa się za pomocą metody ustalania cen transferowych – a transakcjami dokonanymi między niezależnymi przedsiębiorstwami i wykorzystywanymi do określenia cen wolnorynkowych. Metoda marży transakcyjnej netto stosowana jest w odniesieniu do transakcji dokonanych przez porównywalne przedsiębiorstwa i wykorzystanych do określenia szacunkowej wartości marży wolnorynkowej. Różnice funkcjonalne oznaczają różnice między funkcjami pełnionymi przez spółkę – w odniesieniu do których szacunkową wartość podstawy opodatkowania określa się za pomocą metody ustalania cen transferowych – a funkcjami pełnionymi przez porównywalne przedsiębiorstwa i wykorzystywanymi do określenia szacunkowej marży wolnorynkowej.

⁽³¹⁾ W tym kontekście sprawozdanie odsyła do pkt 3.26 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽³²⁾ Baza danych Amadeus to baza danych zawierająca porównywalne informacje finansowe dotyczące przedsiębiorstw publicznych i prywatnych w całej Europie. Bazę danych prowadzi Bureau van Dijk – wydawca informacji dotyczących przedsiębiorstw i analiz biznesowych.

⁽³³⁾ W wyniku automatycznego wyszukiwania w bazie danych Amadeus uzyskano 240 przedsiębiorstw, z czego po zastosowaniu dodatkowych finansowych kryteriów kwalifikacji wyeliminowano 88 przedsiębiorstw, w ten sposób ograniczając próbę do 152 potencjalnie porównywalnych przedsiębiorstw.

⁽³⁴⁾ Zastosowano następujące główne kryteria eliminacji: pełnienie przez dane przedsiębiorstwa niezwiązanych funkcji (tj. dystrybucja, naprawa itp.); produkcja niezwiązanych produktów (tj. słodyczy, innych produktów spożywczych itp.); lub przynależność przedsiębiorstw do grupy. Wspomniane 20 przedsiębiorstw zatwierdzonych do celów porównawczych w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych przedstawiono w załącznikach do sprawozdania i zamieszczono w tabeli 5 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽³⁵⁾ Doradca podatkowy stosuje termin „narzut”, chociaż jest on obliczany na podstawie zysku z działalności operacyjnej porównywalnych przedsiębiorstw podzielonego przez podstawę kosztów, a nie na podstawie zysku brutto.

- (61) W wyniku połączenia tych dwóch korekt szacowana wartość wynagrodzenia uległa zmniejszeniu z mediany na poziomie 7,8 % całkowitych kosztów do mediany na poziomie 9,9 % kosztów operacyjnych⁽³⁶⁾. Na tej podstawie narzut, który uwzględniono w celu odzwierciedlenia narzutu wolnorynkowego z tytułu świadczenia usług palenia kawy i prowadzenia związanych z nimi działań w zakresie łańcucha dostaw przez SMBV w odniesieniu do dokonywanych przez spółkę transakcji wewnątrz grupy, wyniósł (w zaokrągleniu) [9–12] % kosztów operacyjnych.

2.3. Opis wskazówek OECD dotyczących cen transferowych

- (62) Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwana dalej „OECD”) sporządza wytyczna dotyczące opodatkowania dla należących do niej państw członkowskich. Wskazówki OECD dotyczące cen transferowych można znaleźć w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych (zwanymi dalej: „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych”), które to wytyczne stanowią niewiążący instrument prawny zawierający wskazówki dotyczące cen transferowych.
- (63) Ceny transferowe oznaczają ceny stosowane w transakcjach handlowych pomiędzy różnymi częściami tej samej grupy przedsiębiorstw. W przypadku przedsiębiorstw wielonarodowych istnieje zachęta finansowa do alokacji jak najmniejszych zysków w jurysdykcjach, w których zyski takie podlegają wyższemu opodatkowaniu. Prowadzić to może do zawyżonych cen transferowych, których nie należy akceptować jako podstawy do obliczania dochodu do opodatkowania. Aby uniknąć tego problemu, organy podatkowe powinny akceptować wyłącznie takie ceny transferowe stosowane pomiędzy przedsiębiorstwami wewnątrz grupy, w ramach których wynagrodzenie uwzględniono tak, jakby ceny zostały uzgodnione przez niezależne przedsiębiorstwa prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji⁽³⁷⁾. Jest to „zasada ceny rynkowej”.
- (64) Oficjalne stanowisko dotyczące zasady ceny rynkowej przedstawiono w art. 9 ust. 1 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, która stanowi podstawę dwustronnych konwencji podatkowych obejmujących państwa członkowskie OECD, ale też coraz więcej państw nieczłonkowskich. Artykuł 9 stanowi: „[Jeżeli] między dwoma przedsiębiorstwami [powiązаныmi] w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęły, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”.
- (65) W dniu 27 czerwca 1995 r. Komitet Spraw Podatkowych OECD przyjął wytyczne w sprawie cen transferowych (zwane dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.”⁽³⁸⁾), które stanowiły przedmiot rekomendacji Rady OECD⁽³⁹⁾. Najnowszą wersję wytycznych OECD w sprawie cen transferowych przyjęto w lipcu 2010 r. (zwaną dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.”)⁽⁴⁰⁾.
- (66) Ze względu na niewiążący charakter wytycznych organy podatkowe państw członkowskich OECD jedynie zachęca się do ich przestrzegania. Na ogół wytyczne OECD w sprawie cen transferowych stanowią jednak punkt odniesienia i wyraźnie wpływają na praktyki podatkowe stosowane przez państwa członkowskie (a nawet nieczłonkowskie) OECD. Ponadto wiele państw członkowskich OECD nadało wytycznym moc prawną lub traktuje je jako dokument odniesienia do celów wykładni krajowego prawa podatkowego. Komisja cytuje wytyczne OECD w sprawie cen transferowych w niniejszej decyzji w danym zakresie, ponieważ wytyczne te stanowią obowiązujący podręcznik w dziedzinie ustalania cen transferowych powstały w wyniku dyskusji ekspertów w kontekście OECD i zawierający opis technik, których celem jest wyeliminowanie powszechnych problemów związanych ze stosowaniem zasady ceny rynkowej w konkretnych sytuacjach. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych zawierają zatem wskazówki dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej, przydatne dla organów podatkowych i przedsiębiorstw wielonarodowych. Co więcej, w wytycznych tych odzwierciedlono międzynarodowy konsensus w sprawie ustalania cen transferowych.

2.3.1. Metody ustalania cen transferowych

- (67) Zarówno w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., jak i z 2010 r. opisano pięć metod ustalania szacunkowych wolnorynkowych cen transakcji i alokacji zysku między przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw: (i) metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej (zwaną dalej: „MPCN”); (ii) metodę koszt plus; (iii) metodę ceny odsprzedaży; (iv) metodę marży transakcyjnej netto (MMTN); oraz (v) metodę podziału zysku transakcyjnego. W obu wersjach wytycznych wprowadza się rozróżnienie na tradycyjne

⁽³⁶⁾ W przypadku SMBV koszty operacyjne stanowią drobną część kosztów całkowitych. Dlatego też, mimo że wartość procentowa zastosowanego narzutu jest większa, uzyskana wartość szacunkowa podstawy opodatkowania jest mniejsza.

⁽³⁷⁾ Organ podatkowy i prawodawca mają świadomość tego problemu, w związku z czym prawo podatkowe zasadniczo przewiduje możliwość dokonywania przez organy podatkowe korekt w zeznaniach podatkowych przedsiębiorstw zintegrowanych, które nieprawidłowo stosują ceny transferowe, poprzez zamianę nieprawidłowych cen cenami stanowiącymi wiarygodne przybliżenie cen uzgadnianych przez niezależne przedsiębiorstwa w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji.

⁽³⁸⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), OECD, 13 lipca 1995 r.

⁽³⁹⁾ Rekomendacja C(95)126/FINAL z dnia 13 lipca 1995 r.

⁽⁴⁰⁾ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), OECD, 22 lipca 2010 r.

metody transakcyjne (pierwsze trzy metody) i metody zysku transakcyjnego (ostatnie dwie metody). W obu wersjach wytycznych wyjaśnia się, że przedsiębiorstwa wielonarodowe mają swobodę stosowania metod ustalania cen transferowych, które nie zostały uwzględnione w wytycznych, pod warunkiem że uzyskane w ten sposób ceny będą zgodne z zasadą ceny rynkowej.

- (68) W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. wyraźnie wskazuje się, że preferowanymi metodami do celów określenia, czy ceny transferowe ustala się w warunkach pełnej konkurencji, są tradycyjne metody transakcyjne, takie jak MPCN, a nie metody zysku transakcyjnego, takie jak MMTN. Punkt 3.49 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. stanowi, że: „Do celów określenia, czy cenę transferową ustala się w warunkach pełnej konkurencji, tzn. czy istnieje szczególna okoliczność mająca wpływ na poziom zysków osiągany przez poszczególne przedsiębiorstwa powiązane, należy w pierwszej kolejności stosować tradycyjne metody transakcyjne, a nie metody zysku transakcyjnego. Z dotychczasowego doświadczenia wynika, że w praktyce tradycyjne metody transakcyjne można zastosować w większości przypadków”.
- (69) W tym względnie pkt 2.3 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. stanowi, że: „W rezultacie, jeżeli – uwzględniając kryteria określone w pkt 2.2 – możliwe jest zastosowanie zarówno tradycyjnej metody transakcyjnej, jak i metody zysku transakcyjnego przy osiągnięciu takiego samego poziomu wiarygodności, metodą preferowaną jest tradycyjna metoda transakcyjna, a nie metoda zysku transakcyjnego”.
- (70) MPCN i MMTN są jednak istotne z perspektywy niniejszej decyzji i z tego względu zostaną bardziej szczegółowo omówione w motywach 71–75.
- (71) Za pomocą MPCN cenę pobieraną z tytułu transferu majątku lub usług w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi (tzn. w ramach transakcji między dwoma przedsiębiorstwami, które są wzajemnie ze sobą powiązane) porównuje się z ceną pobieraną z tytułu transferu majątku lub usług w ramach porównywalnej transakcji między podmiotami niepowiązаныmi (tzn. w ramach transakcji między przedsiębiorstwami wzajemnie od siebie niezależnymi), a transakcji dokonuje się w porównywalnych warunkach.
- (72) MMTN jest jedną z „pośrednich metod” ustalania szacunkowych wolnorynkowych cen transakcji i alokacji zysku między przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw. Za pomocą tej metody szacuje się, ile wyniosłaby wartość zysku wolnorynkowego z całej działalności, a nie z określonych transakcji. Metoda ta nie służy do ustalenia ceny towarów sprzedanych, tylko do oszacowania oczekiwanych zysków, które niezależne przedsiębiorstwa mogłyby osiągnąć z danej działalności, takiej jak sprzedaż towarów. Polega ona na określeniu odpowiedniej podstawy („wskaźnik poziomu dochodów”), takiej jak koszty, obrót czy też trwała inwestycja, i zastosowaniu wobec niej wskaźnika zysku oddającego zysk odnotowany w przypadku porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązаныmi.
- (73) Jako że za pomocą MMTN nie określa się ceny w odniesieniu do poszczególnych transakcji, dochód do opodatkowania danego podmiotu oszacowany z zastosowaniem tejże metody nie ma bezpośredniego wpływu na dochód do opodatkowania innego podmiotu należącego do tej samej grupy przedsiębiorstw. Metoda ta ma zatem inne zastosowanie niż na przykład MPCN, za pomocą której w ramach ustalania cen transferowych określa się cenę konkretnego towaru lub konkretnej usługi, a następnie uzyskana taka sama kwota zostaje ujęta w dochodzie do opodatkowania zarówno przez spółkę należącą do grupy kapitałowej sprzedającą dany towar lub daną usługę, jak i przez spółkę należącą do grupy kapitałowej, która dany towar lub daną usługę kupuje.
- (74) MMTN często stosuje się w związku z pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., zgodnie z którym „weryfikowaną stroną” – czyli stroną transakcji, wobec której weryfikuje się wskaźnik finansowy (narzut stosowany wobec całkowitych kosztów, marżę brutto lub wskaźnik zysku netto) – zasadniczo powinno być przedsiębiorstwo pełniące mniej złożoną funkcję. W pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. określono szczegółowo następujące zalecenie: „Stosując metodę koszt plus, metodę ceny odsprzedaży lub metodę marży transakcyjnej netto opisane w rozdziale 2, należy wybrać stronę transakcji, wobec której weryfikuje się wskaźnik finansowy (narzut stosowany wobec całkowitych kosztów, marżę brutto lub wskaźnik zysku netto). Wybór weryfikowanej strony musi być spójny z przeglądem funkcjonowania w zakresie transakcji. Zasadniczo weryfikowaną stroną jest podmiot, w przypadku którego metodę ustalania cen transferowych można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do którego można wskazać najbardziej wiarygodne elementy porównawcze, tj. najczęściej jest to podmiot, którego przegląd funkcjonowania jest mniej złożony” ⁽⁴¹⁾.
- (75) W przypadkach transakcji pomiędzy dwoma przedsiębiorstwami powiązаныmi doradcy podatkowi często przyjmują interpretację cytowanego punktu wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., zgodnie z którą zapis ten umożliwia oszacowanie rentowności w warunkach pełnej konkurencji jedynie jednego z tych przedsiębiorstw, tj. przedsiębiorstwa pełniącego węższy zakres funkcji, i przypisanie innego zysku odnotowanego

⁽⁴¹⁾ Jeżeli chodzi o wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., zob. pkt 3.43 zawierający porównywalny opis.

w sprawozdaniach finansowych drugiemu przedsiębiorstwu, które uznaje się za pełniące szerszy zakres funkcji. Postępuje się tak niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo uznane za pełniące szerszy zakres funkcji uzyskuje wynagrodzenie wolnorynkowe w wyniku transakcji dokonywanych między tym przedsiębiorstwem a przedsiębiorstwem pełniącym węższy zakres funkcji, a także niezależnie od faktu, że nie wydaje się, aby w samych wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. znoszono wymóg ustalania cen wynikłych z transakcji w warunkach pełnej konkurencji w momencie stosowania pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

2.3.2. *Rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej*

- (76) W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dopuszczalny wynik analizy porównawczej zgodny z zasadą ceny rynkowej opisuje się nie jako jeden konkretny wynik, lecz jako zakres wyników⁽⁴²⁾. W praktyce wartość określana przez doradców podatkowych jako „rozstęp” oznacza rozstęp międzykwartyłowy. Kwartyle to trzy punkty, od dolnego do górnego, dzielące zestaw danych na trzy części zawierające równą liczbę danych, tj. 25 % danych znajduje się w 25 percentylu (zwanym także kwartyłem dolnym), 50 % danych jest poniżej albo powyżej kwartyła drugiego, stanowiącego medianę danego zestawu danych, a 75 % danych jest poniżej 75 % percentyla albo jest równa 75 % percentylowi (zwanemu również kwartyłem górnym). O tego rodzaju rozstępie międzykwartyłowym jest mowa w pkt 3.57 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. w kontekście sytuacji, w których nie można w pełni wyeliminować braków w zakresie porównywalności. Zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. w takich przypadkach, jeżeli rozstęp określono na podstawie dużej liczby obserwacji, zastosowanie narzędzi statystycznych uwzględniających tendencję centralną w celu zmniejszenia rozstępu (tj. rozstępu międzykwartyłowego lub innych percentyli) może okazać się pomocne w zwiększeniu wiarygodności analizy. W praktyce doradcy podatkowi często uznają każdy wynik mieszczący się w rozstępie międzykwartyłowym za dopuszczalny i równie poprawny.
- (77) Ponadto, wprowadzając korekty cen pobieranych przez podatnika, które wykraczają poza prawidłowy rozstęp, w obliczu braków w zakresie porównywalności organy podatkowe powinny – zgodnie z pkt 3.62 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.⁽⁴³⁾ – polegać na miarach tendencji centralnej (np. mediany, średniej lub średnich ważonych itp.) w celu określenia odpowiedniego punktu w rozstępie.

2.4. **Opis głównych terminów z zakresu rachunkowości i finansów stosowanych w analizie cen transferowych**

- (78) Analiza cen transferowych dokonana w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych włączonym do wniosku dotyczącego SMBV APA zawiera szereg pojęć z zakresu rachunkowości oraz wskaźników finansowych dotyczących zysku. Poniżej przedstawiono krótki przegląd wskaźników finansowych i pojęć z zakresu rachunkowości, które często pojawiają się w ocenie cen transferowych i mają znaczenie dla badanej sprawy.

2.4.1. *Główne pozycje rachunku zysków i strat (przedsiębiorstwo niefinansowe)*

- (79) W ramach typowego rachunku zysków i strat najpierw zapisuje się przychód osiągnięty przez przedsiębiorstwo w toku zwykłej działalności gospodarczej, zazwyczaj ze sprzedaży towarów i usług na rzecz klientów. Tego rodzaju pozycję rachunku określa się terminem „Sprzedaż” lub „Obrót”, lub „Przychody”.
- (80) Koszt własny sprzedaży (zwany dalej „KWS”) stanowi głównie wartość materiału wykorzystanego do produkcji towarów (surowców) lub cenę zakupu towarów, które odsprzedano, jeżeli przedsiębiorstwo nie przetwarza towarów sprzedanych. KWS odejmuje się od obrotu, aby obliczyć zysk brutto.
- (81) Koszty operacyjne obejmują zasadniczo koszty płac⁽⁴⁴⁾, energii oraz inne koszty administracyjne i koszty sprzedaży. W przypadku SMBV, o ile opłatę licencyjną na rzecz Alki LP ujęto jako koszt operacyjny, to jednak – zgodnie z SMBV APA – została ona wyłączona z kosztów operacyjnych wykorzystanych do obliczenia dochodu do opodatkowania⁽⁴⁵⁾.
- (82) W tabeli 1 przedstawiono uproszczony przegląd rachunku zysków i strat⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Pkt 1.45–1.48 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. i pkt 3.55–3.62 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽⁴³⁾ Punkt 1.48 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽⁴⁴⁾ Celem uzupełnienia należy wspomnieć, że część kosztów pracy można uwzględnić w KWS, jeżeli są one bezpośrednio związane z produkcją.

⁽⁴⁵⁾ Zob. motyw 56 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽⁴⁶⁾ W tabeli 1 EBITDA to powszechnie stosowany akronim oznaczający „wynik finansowy przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją”, natomiast EBT to powszechnie stosowany akronim oznaczający „wynik finansowy przed opodatkowaniem”.

Tabela 1

Uproszczony rachunek zysków i strat

„Sprzedaż (lub Obrót, lub Przychody)

— Koszt własny sprzedaży (KWS)

Zysk brutto ze sprzedaży

— Koszty operacyjne (OpEx)

Zysk z działalności operacyjnej (EBITDA)

— Odsetki i amortyzacja

Dochód do opodatkowania (EBT)

— Podatek

Zysk netto

2.4.2. Marże zysku

- (83) Wyniki działalności i rentowność często mierzy się za pomocą wskaźników przedstawianych jako „marże” lub „narzuty”. Marże wykorzystuje się również we wzajemnych porównaniach w zakresie cen transferowych.
- (84) Niektóre marże mają powszechnie stosowane definicje. Dotyczy to marży brutto, które zasadniczo definiuje się jako stosunek zysku brutto ze sprzedaży do obrotu, oraz marży netto definiowanych zasadniczo jako stosunek zysku netto do obrotu. W przypadku marży zysku netto stosowanych w analizach cen transferowych jako punkt wyjścia (wskaźnik) przyjmuje się dochód do opodatkowania, a nie zyski netto, szczególnie w przypadku MMTN, którą stosuje się do oszacowania dochodu do opodatkowania osiągniętego przez weryfikowany podmiot.

2.5. Opis przepisów niderlandzkich dotyczących ustalania cen wolnorynkowych

2.5.1. Artykuł 8b ustawy z 1969 r. o podatku od osób prawnych

- (85) SMBV APA zostało zawarte na podstawie art. 8b ust. 1 niderlandzkiej ustawy z 1969 r. o podatku od osób prawnych (*Wet op de Venootschapsbelasting 1969*) (zwanej dalej „ustawą o podatku od osób prawnych”).
- (86) W artykule 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych, dodanym do ustawy w 2002 r., określa się zasadę ceny rynkowej na potrzeby krajowego prawa podatkowego w Niderlandach. Artykuł ten stanowi, co następuje: „Jeżeli dany podmiot uczestniczy, bezpośrednio lub pośrednio, w zarządzaniu innym podmiotem, jego kontroli lub kapitale, a warunki uzgodnione lub nałożone w odniesieniu do stosunków handlowych i finansowych (ceny transferowe) między tymi podmiotami różnią się od warunków, które uzgodniliby niezależni kontrahenci, zysk takich podmiotów określa się tak, jakby warunki zostały uzgodnione między niezależnymi kontrahentami”.

2.5.2. Niderlandzki dekret w sprawie cen transferowych z 2001 r.

- (87) Wytyczne dla niderlandzkich organów podatkowych w sprawie prawidłowej interpretacji zasady ceny rynkowej określonej w art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych przedstawiono w niderlandzkim dekrete w sprawie cen transferowych z dnia 30 marca 2001 r. (zwanym dalej „dekretem”) ⁽⁴⁷⁾. Preambuła do dekretu stanowi, że: „[...] Polityka Niderlandów w zakresie zasady ceny rynkowej w dziedzinie międzynarodowego prawa podatkowego przewiduje, że zasada ta stanowi integralną część niderlandzkiego systemu przepisów podatkowych w wyniku włączenia jej w szeroką definicję dochodu, którą przedstawiono w sekcji 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r. ⁽⁴⁸⁾. Zasadniczo oznacza to, że wytyczne OECD mają bezpośrednie zastosowanie do

⁽⁴⁷⁾ Dekret w sprawie cen transferowych z 2001 r. (*Besluit verrekenprijzen*) z dnia 30 marca 2001 r., IFZ2001/295M. W 2013 r. dekret został zastąpiony (wraz z dekretem z dnia 21 sierpnia 2004 r., IFZ 2004/680M, uzupełniającym dekret z 2001 r. i wprowadzającym w nim zmiany w odniesieniu do określonych kwestii. W tym przypadku dekret z 2004 r. nie ma jednak znaczenia) dekretem z dnia 14 listopada 2013 r., IFZ 2013/184M, Międzynarodowe prawo podatkowe. Metoda ustalania cen transferowych, stosowanie zasady ceny rynkowej, wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych. W związku z tym, że interpretacja pochodzi z 2007 r., decyzja będzie odnosić się do dekretu w sprawie cen transferowych z 2001 r.

⁽⁴⁸⁾ Jako że w 2001 r. ustawa o podatku od osób prawnych nie zawierała jeszcze art. 8b, korekty cen transferowych – zarówno do celów podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku od osób prawnych – wprowadzano na podstawie art. 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r. (który miał również zastosowanie do płatników podatku od osób prawnych na mocy art. 8 ustawy o podatku od osób prawnych).

Niderlandów na podstawie sekcji 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r. W wielu obszarach w wytycznych OECD pozostawiono państwom członkowskim pewien zakres swobody interpretacyjnej. W wielu innych obszarach z praktyki wynika, że wytyczne OECD wymagają wyjaśnienia. W niniejszym dekreście wyjaśnia się stanowisko Niderlandów w związku z przedstawionymi konkretnymi kwestiami i w miarę możliwości dąży się do wyeliminowania wszelkich wątpliwości”.

- (88) Jeżeli chodzi o zastosowanie rozstępu, w rozdziale 1.2 dekretu stwierdza się, że: „W niektórych przypadkach możliwe będzie zastosowanie zasady ceny rynkowej i uzyskanie jednego najbardziej wiarygodnego wyniku umożliwiającego określenie wolnorynkowego charakteru cen transferowych. Ustalanie cen transferowych nie jest jednak nauką ścisłą i często jedna metoda ustalania cen transferowych daje wiele równie wiarygodnych wyników”.
- (89) Jeżeli chodzi o metody ustalania cen transferowych, rozdział 2 dekretu stanowi, co następuje: „W rozdziale II wytycznych OECD omawia się trzy tradycyjne metody transakcyjne przedstawione w pkt 1.68–1.70 (tj. metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę ceny odsprzedaży i metodę koszt plus), natomiast w rozdziale III analizuje się metody zwane metodami zysku transakcyjnego (tj. metodę podziału zysku transakcyjnego i MMTN). Wyboru jednej z wymienionych pięciu zatwierdzonych metod należy dokonać zależnie od okoliczności. Metody te mogą się wzajemnie uzupełniać. Wytyczne OECD przyjmują określoną hierarchię metod: metodami preferowanymi są tradycyjne metody transakcyjne. Z jednej strony, metody zysku transakcyjnego w mniejszym lub większym stopniu uważa się za ostateczność. Z drugiej strony, wytyczne OECD stanowią, że organy podatkowe muszą rozpocząć audyt cen transferowych z perspektywy metody wybranej przez podatnika (zob. pkt 4.9 wytycznych OECD).

Zgodnie z pkt 4.9 wytycznych OECD, przeprowadzając audyt cen transferowych, organy podatkowe w Niderlandach zawsze powinny rozpoczynać go z perspektywy metody, którą podatnik przyjął w czasie dokonywania transakcji. Jest to zgodne z pkt 1.68 wytycznych OECD. Oznacza to, że podatnicy mają co do zasady swobodę w wyborze metody ustalania cen transferowych, pod warunkiem że przyjęta metoda prowadzi do uzyskania wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do konkretnej transakcji. W określonych sytuacjach niektóre metody dają jednak lepsze wyniki niż inne metody. O ile od podatników można oczekiwać, że dokonując wyboru metody ustalania cen transferowych będą opierać się na wiarygodności metody w danej sytuacji, to jednak bez wątplenia nie oczekuje się od nich, że rozważą zalety i wady wszystkich różnego rodzaju metod, a następnie wyjaśnią, dlaczego w zaistniałych warunkach ostatecznie przyjęta metoda daje najlepsze wyniki (zasada najlepszej metody). W niektórych sytuacjach można również zastosować kombinację metod. Jednocześnie podatnicy nie są obowiązani stosować więcej niż jedną metodę. Podatnik jest jedynie zobowiązany do wyjaśnienia powodu, dla którego podjęto decyzję o przyjęciu danej metody”.

- (90) W rozdziale 2.1 dekretu opisano MPCN. Jeżeli chodzi o preferencyjne stosowanie powyższej metody, dekret stanowi: „[...] Jeżeli jest dostępna cena porównywalna, najbardziej bezpośrednią i wiarygodną metodą ustalenia ceny transferowej będzie zasadniczo MPCN, którą w związku z tym preferuje się względem innych metod”.

2.6. Dodatkowe informacje otrzymane od Starbucks i Niderlandów po wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego

- (91) Niderlandy i Starbucks przedstawiły uzupełniające informacje i dane liczbowe dotyczące SMBV, Alki LP, kawiarni Starbucks i SCTC.

2.6.1. Informacje dotyczące działalności i ryzyka SMBV

- (92) W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych SMBV przedstawia się jako producenta niskiego ryzyka. Komisja wezwała do przedstawienia informacji w celu sprawdzenia, czy główna działalność SMBV faktycznie polega na produkcji niskiego ryzyka, którą w tym przypadku jest palenie kawy. Komisja wezwała również do przedstawienia informacji na temat struktury kosztów SMBV w celu sprawdzenia, czy na podstawie przedmiotowej działalności generującej ponoszone koszty można potwierdzić, że zadania wykonywane przez SMBV faktycznie stanowią rutynowe zadania wykonawcze i nie wykazują żadnego stopnia złożoności zgodnie z założeniami przyjętymi w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych. Informacje dotyczące stopnia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, jakie ponosi SMBV, przedstawiono w różnych sekcjach, w których opisano umowy.
- (93) Aby zbadać, jakie produkty w głównej mierze napędzają obrót SMBV, a także aby sprawdzić, czy palenie kawy faktycznie stanowi główną działalność gospodarczą SMBV, Komisja wezwała do przedstawienia obrotu SMBV z podziałem na poszczególne produkty. Starbucks przedstawił oddzielnie kwoty otrzymane od kawiarni z tytułu ziaren kawy (wyróżnione w tabeli 2) i kwoty wszystkich innych płatności, które wpłynęły z kawiarni z tytułu innej działalności, takiej jak sprzedaż kubków, przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2

Przychody SMBV według kategorii produktów sprzedanych

Opis	RP07	RP08	RP09	RP10	RP11	RP12	RP13	RP14
PRZYCHODY WYROBY CUKIERNICZE/PIEKARNICZE	—	—	[700–800 tys.]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY DANIA GOTOWE	—	—	—	—	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY NAPOJE GOTOWE DO SPOŻYCIA	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
PRZYCHODY ŻYWNOŚĆ PAKOWANA	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY KAWA PAKOWANA	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[40–50 mln]	[50–60 mln]	[50–60 mln]	[60–70 mln]
PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – KAWA	—	—	—	—	—	[1–10 mln]	—	([1–10 tys.])
PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – VERISMO	—	—	—	—	—	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
PRZYCHODY KAWA ROZPUSZCZALNA	—	—	[200–300 tys.]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
PRZYCHODY HERBATA PAKOWANA	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]
PRZYCHODY NACZYNIA DO SERWOWANIA	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
PRZYCHODY SPRZĘT DO PARZENIA	[900 tys. – 1 mln]	[1–10 mln]	[700–800 tys.]	[500–600 tys.]	[600–700 tys.]	[700–800 tys.]	[800–900 tys.]	[600–700 tys.]
PRZYCHODY SPRZĘT DO PARZENIA – VERISMO	—	—	—	—	—	[20–30 tys.]	[1–10 mln]	[800–900 tys.]
PRZYCHODY ŚRODKI TRWAŁE	([1–10 tys.])	[300–400 tys.]	[200–300 tys.]	[80–90 tys.]	[100–200 tys.]	[100–200 tys.]	[1–10 tys.]	—
PRZYCHODY KARTY PODARUNKOWE	[100–200 tys.]	[100–200 tys.]	[50–60 tys.]	[1–10 tys.]	—	—	—	—
PRZYCHODY GRY I ZABAWKI	—	—	[200–300 tys.]	[300–400 tys.]	[100–200 tys.]	[100–200 tys.]	[100–200 tys.]	[30–40 tys.]
PRZYCHODY TOWARY RÓŻNE	—	—	([100–200])	[400–500]	[1–10 tys.]	[30–40 tys.]	[500–600 tys.]	[500–600 tys.]
PRZYCHODY SUROWCE	—	—	[100–200 tys.]	[1–10 mln]	[100–200 tys.]	[200–300 tys.]	[1–10 tys.]	[30–40 tys.]

Opis	RP07	RP08	RP09	RP10	RP11	RP12	RP13	RP14
PRZYCHODY PAPIEROWE OPAKOWANIA	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY MIESZANKI DO PI-CIA	[40–50 mln]	[40–50 mln]	[50–60 mln]	[50–60 mln]	[40–50 mln]	[50–60 mln]	[50–60 mln]	[60–70 mln]
PRZYCHODY FRAPPUCCINO NA BAZIE KAWY	—	—	—	—	[20–30 mln]	[30–40 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY EKSTRAKT	—	—	—	—	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
PRZYCHODY SPRZĘT	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[20–30 mln]
PRZYCHODY WYSYLKA	[40–50 tys.]	[30–40 tys.]	[70–80 tys.]	[300–400 tys.]	[300–400 tys.]	[200–300 tys.]	[1–10 mln]	[1–10 mln]
PRZYCHODY OPŁATY LICEN-CYJNE	—	—	—	—	—	—	—	—
PRZYCHODY OPŁATA Z TYTUŁU USŁUGI ZARZĄDZANIA	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[800–900 tys.]	[900 tys. – 1 mln]	[600–700 tys.]	—	—
PRZYCHODY POZOSTAŁE PRZY-CHODY	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]
RABATY PRZY SPRZEDAŻY	(([100–200 tys.]	[80–90 tys.]	(([1–10 tys.]	(([200–300 tys.]	(([500–600 tys.]	(([600–700 tys.]	(([1–10 mln]	(([100–200 tys.]
ULGI HANDLOWE BEZPOŚRED-NIO NA RYNKU	—	—	—	—	—	(([30–40 tys.]	(([10–20 tys.]	(([1–10 mln]
KUPONY RABATOWE BEZPO-ŚREDNIO NA RYNKU	—	—	—	—	—	—	—	(([20–30 tys.]
OPŁATY PÓŁKOWE BEZPOŚRED-NIO NA RYNKU	—	—	—	—	—	—	(([20–30 tys.]	(([200–300 tys.]
NIEZBYWALNE ZWROTY I RABAT	—	—	—	—	—	—	—	(([20–30 tys.]
ZWROTY ZE SPRZEDAŻY I PO-WIĄZANE RABATY	—	—	—	—	—	(([1–10 tys.]	(([10–20 tys.]	(([90–100 tys.]
Zaokrąglenie	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Przychody z podziałem na wy-magane ustawowo sprawozdania finansowe	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[200–300 mln]	[300–400 mln]	[300–400 mln]

- (94) Starbucks zaznaczył, że przychody w pozycji „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA” w tabeli 2 dotyczą funkcji SMBV w zakresie palenia i pakowania. Według Starbucks pozostałe przychody dotyczą funkcji SMBV w zakresie wsparcia administracyjnego i logistycznego. Niewielka część kawy palonej w Niderlandach podlega dalszemu przetworzeniu przez producentów będących osobami trzecimi. Dotyczy to: „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – KAWA”, „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – VERISMO”, „PRZYCHODY KAWA ROZPUSZCZALNA”, „PRZYCHODY FRAPPUCCINO NA BAZIE KAWY” i „PRZYCHODY EKSTRAKT”. Przychody te również należy ująć w przychodach z tytułu wsparcia administracyjnego i logistycznego, ponieważ leżące u ich podstaw przychody fakturowane do wykonawców stanowią wartość wygenerowaną przez osoby trzecie, a nie SMBV. Zdaniem Starbucks w każdym przypadku takie przychody stanowią jedynie niewielką część łącznych wyników SMBV w zakresie palenia kawy.
- (95) Jeżeli chodzi o ustalanie ceny produktów, Starbucks przedstawił [...] przykłady cenników dla różnych kwartałów w latach 2013 i 2014 zawierające ceny produktów kawowych i innych produktów sprzedawanych przez Starbucks. Według Starbucks [...].
- (96) W przypadku ustalania ceny produktów kawowych ceny obliczane są na podstawie wzorów, które odnoszą się do kosztów i są różne dla poszczególnych produktów. Dla przykładu Starbucks przedstawił wzór na oszacowanie kosztów metodą składania dla pozycji „[produktu kawowego e objętego programem certyfikacji]” sprzedawanej przez SMBV w największej ilości. Ceny kawy pobierane przez SMBV od kawiarni oblicza się na podstawie kosztów ponoszonych przez SCTC z tytułu zakupu ziaren zielonej kawy, powiększonych o koszt [...] nabycia kawy i kawy [...]. Do kwoty tej dodaje się koszty „[...]” z tytułu [...] oraz [...] dodane do ceny kawy palonej. Na koniec uiszczona zostaje opłata licencyjna wypłacana na rzecz osoby trzeciej w związku z oznaczeniem [programu certyfikacji] ⁽⁴⁹⁾.
- (97) Jeżeli chodzi o ceny produktów sprzedawanych kawiarniom przez SMBV innych niż produkty kawowe, Starbucks zaznaczył, że ceny produktów dostarczanych kawiarniom przez SMBV innych niż produkty kawowe są ustalane poprzez dodanie tak zwanej [marży z tytułu zwrotu kosztów] do ceny zakupu danych produktów innych niż produkty kawowe. SMBV pobiera wspomnianą [marżę z tytułu zwrotu kosztów], aby odzyskać poniesione wydatki [...]. Kwota ta obejmuje jednak nie tylko wydatki [...] poniesione przez SMBV, ale również wszelkie istotne koszty [...] ponoszone przez [...]. W praktyce, jako że ostateczne ceny pobierane przez SMBV od kawiarni z tytułu sprzedaży produktów innych niż produkty kawowe oblicza się, stosując [marżę z tytułu zwrotu kosztów] wobec kosztów danych produktów, zysk z produktów innych niż produkty kawowe rejestrowany przez SMBV odpowiada wspomnianej [marży z tytułu zwrotu kosztów].
- (98) Najważniejszą pozycją wydatków SMBV są koszty płac, które w 2014 r. wyniosły [1–10 mln] EUR, przy całkowitych kosztach operacyjnych, które w tym samym roku wyniosły 16 124 000 EUR. Pozostałe duże pozycje kosztów operacyjnych, jakie spółka SMBV poniosła w 2014 r., to: wydatki związane z płacami, podatek od wynagrodzeń, opłaty za dzierżawę i czynsz, amortyzacja sprzętu oraz amortyzacja aktywów niematerialnych i prawnych. Chociaż przed rokiem 2013 spółka SMBV nie ponosiła wydatków z tytułu amortyzacji aktywów niematerialnych i prawnych, w 2014 r. pozycja ta była jedną z największych pozycji kosztów operacyjnych i wyniosła 628 000 EUR, czyli więcej niż koszty poniesione w tym roku z tytułu napraw i konserwacji sprzętu, zużycia energii elektrycznej, długu zagrożonego, sprzętu biurowego i komputerowego i inne (takie jak wydatki z tytułu licencji na oprogramowanie, ujmowane jako oddzielna pozycja). Wydaje się, że wydatki z tytułu amortyzacji aktywów niematerialnych i prawnych są związane z prawem WI, po raz pierwszy ujętym w rachunkach finansowych w 2012 r., które nabyto za ponad 4 mln EUR. Ponadto w 2014 r. dużą pozycję kosztów operacyjnych stanowiła pozycja „Badanie rynku”, która w tym roku wyniosła [100–200 tys.] EUR.

2.6.2. Płatności z tytułu opłaty licencyjnej

- (99) Dochody do opodatkowania, które SMBV uzyskuje w Niderlandach i które określa się na podstawie SMBV APA w odniesieniu do kosztów operacyjnych spółki, pomniejsza się o opłatę licencyjną uiszczaną na rzecz Alki LP. Komisja wezwała Niderlandy i Starbucks do udzielenia dalszych informacji dotyczących kwoty opłaty licencyjnej i dokładnego wyliczenia podstawy opodatkowania.
- (100) W tabeli 3 przedstawiono rachunek zysków i strat spółki SMBV pochodzący ze sprawozdań finansowych spółki.

⁽⁴⁹⁾ Przykładowo na koniec [...] opłata ta stanowiła [1,5–2] % ceny, jaką spółka SCTC spodziewała się zapłacić za zakupu ziaren zielonej kawy, i [0,5–1] % ceny pobieranej przez SMBV od [...]. Starbucks używa oznaczenia [programu certyfikacji] i płaci za niego od [...].

Tabela 3

Rachunki zysków i strat spółki SMBV w latach 2001–2014

(EUR)

	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Sprzedaż	14 067 934	51 700 060	63 950 312	83 240 391	108 855 325	118 663 171	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Koszt bezpośredni sprzedaży	(15 398 686)	(41 799 345)	(50 148 768)	(68 349 376)	(85 467 406)	(98 615 765)	(108 107 101)	(115 352 332)	(120 020 824)	(153 275 834)	(252 500 829)	(286 969 488)	(305 831 016)
Z czego ziarna zielonej kawy (*)	[0-10 mln]	[10-20 mln]	[10-20 mln]	[10-20 mln]	[10-20 mln]	[20-30 mln]	[20-30 mln]	[20-30 mln]	[30-40 mln]	[40-50 mln]	[60-70 mln]	[60-70 mln]	[60-70 mln]
Marża brutto	(1 330 752)	9 900 715	13 801 544	14 891 015	23 387 919	20 047 406	20 677 580	20 325 275	22 606 419	30 883 263	33 716 550	40 662 965	44 707 836
Koszty ogólne i administracyjne	(3 150 256)	(8 474 279)	(8 997 548)	(5 086 145)	(7 303 608)	(10 158 687)	(15 221 123)	(16 742 108)	(16 835 153)	(14 303 059)	(17 469 758)	(16 626 967)	(16 124 052)
Wymiana walut	219 905	33 743	5 102	24 784	(388 855)	(166 915)	(467 072)	1 849 067	(2 266 492)	(2 089 448)	(8 162 650)	709 539	(2 272 582)
Pozostałe koszty (zob. uwaga)	4 744 084	526 555	(2 165 152)	(6 336 360)	(11 594 191)	(4 699 336)	(1 698 150)	(2 470 449)	(1 079 817)	(12 352 838)	(5 786 211)	(22 812 962)	(24 285 088)
EBIT	482 981	1 986 734	2 643 946	3 493 294	4 101 265	5 022 468	3 291 235	2 961 785	2 424 957	2 137 918	2 297 931	1 932 575	2 026 114
Dochód z odsetek	17 328	34 576	27 668	51 766	167 195	248 997	304 939	86 995	45 402	30 073	18 763	14 200	76 209
Koszt odsetek	0	(803 856)	(1 263 915)	(1 272 114)	(817 041)	(2 356 989)	(2 097 056)	(1 345 779)	(817 041)	(737 371)	(735 233)	(411 315)	(434 454)
Wynik przed opodatkowaniem	500 309	1 217 454	1 407 699	2 272 946	2 763 349	2 914 476	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Podatek od osób prawnych	(171 805)	(418 774)	(484 408)	(733 370)	(783 194)	(844 309)	(383 909)	(427 159)	(428 611)	(337 599)	(395 365)	(391 220)	(575 812)
Wynik netto za dany rok	328 504	798 680	923 291	1 539 576	1 980 155	2 070 167	1 115 209	1 275 842	1 224 707	1 093 021	1 186 096	1 144 240	1 092 057

(*) Przedstawiono dodatkowo, zob. tabela 8.

- (101) W uwagach do sprawozdań finansowych przedstawiono następującą definicję pozycji „Pozostałe wydatki” w tabeli 3: „Pozostałe wydatki odnoszą się do porozumienia licencyjnego zawartego z przedsiębiorstwem powiązaniem [CV 1], przeniesionego na Alki LP w dniu 13 grudnia 2006 r. i opartego na interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przedstawionej przez niderlandzkie organy podatkowe”. APA, o którym mowa we wspomnianym przypisie, odnosi się do SMBV APA, co oznacza, że w celu określenia płatności z tytułu opłat licencyjnych uiszczanych przez SMBV na rzecz Alki LP audytor SMBV dokonał interpretacji SMBV APA.
- (102) Przedmiotową opłatę licencyjną oblicza się jako kwotę rezydualną na rachunku zysków i strat. Przy sporządzaniu rachunku zysków i strat spółki SMBV dla wszystkich danych wejściowych innych niż opłata licencyjna odnotowuje się albo zakłada ceny wolnorynkowe. Na podstawie cen uzgodnionych w SMBV APA dochód do opodatkowania (pozycja „Result before taxation” (Wynik przed opodatkowaniem) na rysunku 2) wynosi w przybliżeniu [9–12] % kosztów operacyjnych SMBV (pozycja „General and administrative expenses” (Koszty ogólne i administracyjne) na rysunku 2). Kwota uzyskana po odjęciu od wartości pozycji „Sales” (Sprzedaż) na rysunku 2 wszystkich kosztów księgowych przed opłatą licencyjną⁽⁵⁰⁾ nie jest jednak równa wspomnianemu dochodowi do opodatkowania obliczanemu na podstawie SMBV APA, w związku z czym SMBV uiszcza nadmierny zysk, wykraczający poza narzut rządu [9–12] %, w formie opłaty licencyjnej na rzecz Alki LP z tytułu palenia kawy, która to opłata podlega odliczeniu od podatku i wiąże się z WI (pozycja „Other expenses” (Pozostałe koszty) na rysunku 2). Ze sprawozdań finansowych SMBV wynika zatem, że wartość opłaty licencyjnej określana jest na podstawie SMBV APA wydanego przez niderlandzkie organy podatkowe.

Rysunek 2

	2010/2011 EUR	2019/2010 EUR
Sales	184 159 097	142 627 243
Direct Cost of sales	(153 275 834)	(120 020 824)
Gross margin	30 883 263	22 606 419
General and administrative expenses		
Foreign current exchange	(14 303 059)	(16 835 153)
Operating result	(2 089 448)	(2 266 492)
	14 490 756	3 504 774
Other expenses = Royalty	(12 352 838)	(1 079 817)
Interest income		
Interest expense	(707 298)	(771 639)
Result before taxation	1 430 620	1 653 318
Corporate income tax	(337 599)	(428 611)
Net result for the year	1 093 021	1 224 707

- (103) Jako że podstawa opodatkowania w rachunkach SMBV za okres objęty stosowaniem SMBV APA jest zbliżona, ale nie równa [9–12] % pozycji „Koszty ogólne i administracyjne” w każdym roku, Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia dokładnych kosztów za każdy rok, które uwzględniono do obliczenia podstawy opodatkowania. Starbucks udzielił informacji dotyczących kwoty kosztów operacyjnych uwzględnionych do obliczenia dochodu do opodatkowania każdego roku na podstawie SMBV APA, a także w odniesieniu do wcześniejszych okresów obrachunkowych (od roku 2001), w których obowiązywało poprzednie APA. W każdym okresie, w którym stosowano SMBV APA, koszty uwzględnione przy obliczaniu podstawy opodatkowania są niższe od kwot ujętych jako „Koszty ogólne i administracyjne”, chociaż wartości te są zbliżone. Przykładowo za okres 2012/2013 koszty te wyniosły 15 694 137 EUR a za okres 2007/2008 – 15 055 253 EUR. W okresach poprzedzających stosowanie SMBV APA koszty uwzględnione przy obliczaniu podstawy opodatkowania są znacznie wyższe, co – według Starbucks – wynika z faktu, że obejmują one również koszty z tytułu opłat pobieranych przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1]. Przykładowo za okres 2006/2007 koszty wykorzystane do obliczenia podstawy opodatkowania wyniosły [30–40 mln] EUR. Wyjaśnia to, dlaczego w momencie wejścia

⁽⁵⁰⁾ W ujęciu szczegółowym zysk przed opodatkowaniem i przed opłatą licencyjną równa się „Sprzedaż” minus „Bezpośrednie koszty sprzedaży” (czyli koszty surowca zużytego w procesie produkcyjnym), minus „Koszty ogólne i administracyjne”, minus „Wymiana walut”, plus „Dochód z odsetek”, minus „Koszty odsetek” na Rysunku 2. Przykładowo w roku podatkowym 2010/2011 zysk przed opodatkowaniem i przed opłatą licencyjną równałby się 13 783 458 EUR. Aby obniżyć wartość zysku przed opodatkowaniem do poziomu uzgodnionego w SMBV APA, czyli do około [9–12] % uzgodnionych kosztów, uiszcza się na rzecz Alki LP opłatę licencyjną w wysokości 12 352 838 EUR podlegającą odliczeniu od podatku, ujętą w pozycji „Pozostałe koszty”.

w życie SMBV APA zobowiązanie w zakresie podatku od osób prawnych uległo zmniejszeniu o ponad połowę ⁽⁵¹⁾, tj. z 844 309 EUR w okresie 2006/2007 do 383 909 EUR w okresie 2007/2008, jak przedstawiono w tabeli 3.

2.6.3. Informacje dotyczące Alki LP

- (104) W odpowiedzi na pytania zadane w decyzji o wszczęciu postępowania Niderlandy przedstawiły opis licencji – których licencjobiorcą jest Alki LP – na używanie prawa WI i udzielanie sublicencji na prawo WI, za które SMBV uiszcza opłatę licencyjną na rzecz Alki LP. W tym względzie Niderlandy wyjaśniły, że prawo WI obejmuje trzy kategorie: (i) prawa do używania znaku towarowego ⁽⁵²⁾, (ii) prawa do systemu Starbucks ⁽⁵³⁾ oraz (iii) prawa związane z kawą ⁽⁵⁴⁾. Niderlandy wyjaśniły ponadto, że wiedza i informacje dotyczące kawy obejmują: wykorzystanie i zastosowania informacji poufnych, wiedzę technologiczną i szczegółową wiedzę dotyczącą przepisów na mieszanie ziaren zielonej kawy, procesu palenia ziaren zielonej kawy oraz produkcji innych, pochodnych produktów kawowych ⁽⁵⁵⁾.
- (105) Niderlandy wyjaśniły ponadto, że na mocy umowy dotyczącej palenia kawy, której dokładniejszy opis znajduje się w motywie 142, Alki LP pełni rolę zleceniodawcy, który ponosi całe ryzyko biznesowe i prowadzi powiązaną działalność gospodarczą ⁽⁵⁶⁾. W związku z powyższym według Niderlandów opłata licencyjna nie stanowi wynagrodzenia wyłącznie z tytułu prawa WI, lecz również z racji pełnienia przez Alki LP roli zleceniodawcy.
- (106) W odniesieniu do Alki LP Starbucks stwierdził, że ani Alki LP ani jego partnerzy nie zatrudniają pracowników, którzy realizowaliby pełnią przez nie funkcję zleceniodawcy na podstawie umowy dotyczącej palenia kawy. Według Starbucks Alki LP pełni tę funkcję za pośrednictwem wytycznych, wiedzy eksperckiej i wymaganych funkcji zapewnianych przez jednostki Starbucks w Stanach Zjednoczonych na podstawie [umowy o podziale kosztów] (zwanej dalej „umową o podziale kosztów”) ⁽⁵⁷⁾. Z informacji przedstawionych przez Starbucks i z umowy spółki komandytowej Alki LP wynika, że partnerami spółki są SCI UK I, Inc. ⁽⁵⁸⁾ i Starbucks Coffee International, Inc. ⁽⁵⁹⁾.
- (107) Starbucks wyjaśnił, że Alki LP dodano do struktury grupy w grudniu 2006 r. w ramach rozszerzenia umowy o podziale kosztów na cały region EMEA poprzez włączenie rynku Zjednoczonego Królestwa. Dodając Alki LP do swojej struktury, Starbucks uniknął bezpośredniego włączenia dochodu z tytułu opłaty licencyjnej uzyskanego przez Alki LP do dochodu uzyskanego przez partnerów Alki LP na podstawie prawa podatkowego Stanów Zjednoczonych.

2.6.4. Płatności dokonywane przez Alki LP na rzecz Starbucks Corporation na podstawie umowy o podziale kosztów

- (108) W związku z tym, że ani spółka Alki LP, ani jej partnerzy nie zatrudniali żadnych pracowników ⁽⁶⁰⁾, a Starbucks twierdzi, że Alki LP jest w stanie pełnić powierzoną mu funkcję zleceniodawcy poprzez umowę o podziale kosztów, Komisja wezwała do udzielenia informacji na temat płatności dokonywanych na podstawie umowy o podziale kosztów oraz na temat usług, do których odnoszą się odnośne płatności, a także sposobu finansowania tych płatności przez Alki LP. Starbucks przedłożył następujący przegląd płatności dokonywanych przez Alki LP na rzecz Starbucks US, z podziałem na różne rodzaje płatności.
- (109) Na podstawie umowy o podziale kosztów Alki LP uiszcza płatności z tytułu opłaty licencyjnej na rzecz Starbucks US z tytułu trzech kategorii WI będących przedmiotem licencji udzielanej Alki LP przez Starbucks US. Odnośne płatności z tytułu opłaty licencyjnej obejmują: (i) opłatę licencyjną z tytułu nabycia praw do marki/znaku towarowego; (ii) opłatę licencyjną z tytułu nabycia praw do formatu działalności gospodarczej; oraz (iii) stałą opłatę licencyjną związaną z wiedzą dotyczącą kawy.

⁽⁵¹⁾ Zgodnie z wcześniejszą interpretacją podstawa opodatkowania SMBV wynosiła 8 % uwzględnianych kosztów.

⁽⁵²⁾ Prawa te obejmują znak graficzny Starbucks i biznesplan Starbucks.

⁽⁵³⁾ Prawa te obejmują: umeblowanie i wyposażenie, wygląd zewnętrznej części kawiarni i postrzeganie kawiarni, tak zwane systemy związane z zewnętrzną częścią/„frontem” kawiarni oraz tak zwane systemy związane z organizacją/„zapleczem” kawiarni.

⁽⁵⁴⁾ Prawa te obejmują „krzywe marki” (ang. brand curves) i wzór na mieszanki kawy.

⁽⁵⁵⁾ Uwagi Niderlandów dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, s. 25.

⁽⁵⁶⁾ Uwagi Niderlandów dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, s. 27.

⁽⁵⁷⁾ Zob. motywy 145 i 146.

⁽⁵⁸⁾ Spółka zarejestrowana na mocy prawa Waszyngtonu w Stanach Zjednoczonych (komplementariusz).

⁽⁵⁹⁾ Spółka zarejestrowana na mocy prawa Waszyngtonu w Stanach Zjednoczonych (komandytariusz).

⁽⁶⁰⁾ Zob. motyw 106.

- (110) Kwotę opłaty licencyjnej oblicza się na podstawie wzoru, którego punktem wyjścia jest pula zysku rezydualnego. Pula zysku rezydualnego to suma opłat licencyjnych uiszczanych przez SMBV i Starbucks Coffee BV na rzecz Alki LP ⁽⁶¹⁾ i dochodu, jaki Alki LP otrzymuje od Starbucks Corporation ⁽⁶²⁾. Otrzymała w ten sposób kwotę pomniejsza się o wolnorynkowy zwrot z tytułu rutynowych funkcji pełnionych przez Alki LP ⁽⁶³⁾. [...] W tym względzie stosuje się rozróżnienie na prawa WI do marki/znaku towarowego i formatu działalności gospodarczej oraz prawa do korzystania z wiedzy dotyczącej kawy. Różnica ta wynika z faktu, że aktywa niematerialne i prawne związane z formatem działalności gospodarczej oraz znak towarowy/marka w zakresie regionu EMEA stanowią własność rzeczywistą Alki LP, natomiast prawa do korzystania z wiedzy dotyczącej kawy stanowią własność prawną i rzeczywistą Starbucks US.
- (111) Własność rzeczywista aktywów niematerialnych i prawnych związanych z formatem działalności gospodarczej oraz znakiem towarowym/marką w zakresie regionu EMEA została przeniesiona ze Starbucks Corporation na [CV 1] w 2002 r., a na Alki LP – w 2006 r. [CV 1] i Alki LP dokonały płatności opłaty licencyjnej z tytułu nabycia własności rzeczywistej, gdzie wartość procentowa części kosztów poniesionych w Stanach Zjednoczonych, którą spółka Alki LP musiała uiścić na rzecz Starbucks US, uległa zmniejszeniu z [65–70] % w 2002 r. do [0,5–1] % w 2010 r. i w kolejnych latach w zakresie znaku towarowego, oraz z [70–75] % w 2002 r. do [0–0,5] % w 2010 r. i w kolejnych latach w zakresie WI w odniesieniu do formatu działalności gospodarczej. W związku z uiszczeniem przedmiotowych płatności z tytułu nabycia praw uznaje się, że spółka Alki LP wykupiła prawa własności rzeczywistej w zakresie powyższych dwóch kategorii WI w odniesieniu do regionu EMEA. W odniesieniu do WI w zakresie wiedzy dotyczącej kawy Alki LP uiszcza na rzecz Starbucks US stałą opłatę licencyjną wynoszącą [70–75] % zysku rezydualnego przypisanego do odnośnej kategorii WI.
- (112) Starbucks przedłożył przegląd płatności z tytułu stałej opłaty licencyjnej i płatności z tytułu nabycia praw, których [CV 1] i Alki LP dokonały w latach 2005–2014. Jeżeli chodzi o płatności z tytułu nabycia praw, łączna kwota płatności dokonanych przez [CV 1] na rzecz Starbucks Corporation z tytułu nabycia WI w zakresie znaku towarowego i formatu działalności gospodarczej wyniosła [1–10] mln EUR ⁽⁶⁴⁾ ⁽⁶⁵⁾. W grudniu 2006 r. spółka [CV 1] dokonała przeniesienia na Alki LP umowy o podziale kosztów. W latach 2007–2014 spółka Alki LP wpłaciła [1–10] mln EUR z tytułu WI w zakresie znaku towarowego oraz [20–30] mln EUR z tytułu WI w zakresie formatu działalności gospodarczej ⁽⁶⁶⁾. Oznacza to, że łącznie wpłacono [10–20] mln EUR w ramach płatności z tytułu WI w zakresie znaku towarowego i [20–30] mln EUR z tytułu WI w zakresie formatu działalności gospodarczej. W 2014 r. spółka Alki LP przekazała Starbucks EMEA Ltd własność rzeczywistą w zakresie praw WI, a uzyskany w ten sposób zysk w wysokości [1–1,5] mld EUR wykazała w rachunku zysków i strat jako pozostały dochód z działalności operacyjnej. Jeżeli chodzi o stałą opłatę licencyjną, w latach 2005–2014 spółka Alki LP uiszczała na rzecz Starbucks Corporation średnio [1–10] mln EUR rocznie (łącznie [70–80] mln EUR) z tytułu WI w zakresie wiedzy dotyczącej kawy ⁽⁶⁷⁾.
- (113) Oprócz opłaty licencyjnej z tytułu nabycia praw i stałej opłaty licencyjnej Alki LP uiszcza opłaty z tytułu usług świadczonych przez Starbucks Corporation oraz płatności z tytułu podziału kosztów związanych z rozwojem określonych aktywów niematerialnych i prawnych ⁽⁶⁸⁾. W latach 2008–2014 spółka Alki LP uiściła średnio [1–10] mln EUR rocznie w ramach płatności z tytułu podziału kosztów i [1–10] mln EUR rocznie w ramach opłat z tytułu usług.

⁽⁶¹⁾ Za lata 2008–2014 z tytułu opłat licencyjnych uiszczanych przez Starbucks Coffee BV i SMBV spółka Alki LP otrzymała łącznie [400–500] mln EUR. Z tej kwoty [300–400] mln EUR ([80–85] %) wpłaciła spółka Starbucks Coffee BV, a [60–70] mln EUR ([15–20] %) – SMBV.

⁽⁶²⁾ Według Starbucks powyższa kwota wpłacona przez Starbucks US na rzecz Alki LP dotyczy całościowej korekty kosztów, która miała stanowić rekompensatę dla Alki LP z tytułu niższych opłat licencyjnych otrzymanych od SMBV w wyniku polityki cenowej przyjętej przez Starbucks w zakresie palonej kawy na skalę światową.

⁽⁶³⁾ Wspomniany „zwrot wolnorynkowy” oblicza się zgodnie z zasadami ustalania cen transferowych obowiązującymi w Stanach Zjednoczonych i określa się go w odniesieniu do wszystkich obszarów działalności Starbucks Coffee BV i SMBV.

⁽⁶⁴⁾ Starbucks nie mógł przedstawić podziału na płatności z tytułu nabycia praw do marki i płatności z tytułu nabycia praw do formatu działalności gospodarczej za lata 2005 i 2006. Ponadto odnotowano pewne różnice w zakresie opłaty licencyjnej i płatności z tytułu nabycia praw dokonywanych przez [CV 1] zachodzące między kwotami przedstawionymi w przeglądzie dokonanym przez Starbucks a kwotami zawartymi w sprawozdaniach z finansowych wyników działalności [CV 1]. Starbucks nie był w stanie ustalić dokładnej przyczyny wspomnianych różnic.

⁽⁶⁵⁾ Przed 2005 r. do Starbucks Corporation nie wpłynęły żadne płatności z tytułu nabycia praw, jako że do tego roku spółka [CV 1] odnotowywała straty.

⁽⁶⁶⁾ Kwota ta byłaby jednak niższa średnio o [...], jeżeli dochód uzyskiwany od Starbucks Corporation nie zostałby uwzględniony przy obliczaniu puli zysku rezydualnego.

⁽⁶⁷⁾ Kwota ta byłaby jednak niższa średnio o [...], jeżeli dochód uzyskiwany od Starbucks Corporation nie zostałby uwzględniony przy obliczaniu puli zysku rezydualnego.

⁽⁶⁸⁾ Zob. motyw 146.

2.6.5. Informacje dotyczące SCTC i cen ziaren zielonej kawy uiszczanych przez SMBV

- (114) W związku z tym, że SMBV pozyskuje ziarna zielonej kawy w ramach transakcji wewnątrz grupy, a konkretnie nabywa je od SCTC, Komisja wezwała do udzielenia informacji dotyczących sposobu ustalania cen odnośnych transakcji wewnątrz grupy oraz do przedstawienia ceny ustalonej dla każdego roku w całym okresie stosowania SMBV APA.
- (115) Starbucks przedłożył bilans oraz rachunki zysków i strat SCTC, począwszy od roku 2005. Informacje zawarte w odnośnych rachunkach przedstawiono w tabeli 4. Do celów niniejszej decyzji Komisja dodała wyliczenie narzutu na koszty ziaren zielonej kawy (KWS) przez SCTC. Z dostępnych informacji księgowych za rok 2005 i za kolejne lata wynika, że średni narzut na koszty ziaren zielonej kawy wynosił [około 3 %] % w latach 2005–2010, natomiast w latach 2011–2014 średni narzut wynosił [około 18] %.
- (116) Starbucks stwierdził, że począwszy od roku 2011 zmienił on swoją politykę w zakresie ustalania cen transferowych stosowaną w zakresie sprzedaży ziaren zielonej kawy w celu zwiększenia narzutu na koszty produktów ze względu na rosnące znaczenie działalności SCTC, a w szczególności biorąc pod uwagę coraz obszerniejszą wiedzę ekspercką spółki w zakresie nabywania kawy i, co ważniejsze, posiadany przez nią tytuł własności do rozwijanego programu C.A.F.E. Practices i obsługę tego programu.
- (117) Program C.A.F.E. Practices uruchomiono w 2004 r. przy okazji otwarcia przez SCTC ośrodka pomocy dla plantatorów na Kostaryce w celu zapewnienia stale rozwijanego programu, w ramach którego plantatorzy, eksporterzy i kupujący mogliby na bieżąco wymieniać się informacjami w celu (i) uzyskania lepszej jakości kawy; (ii) zapewnienia odpowiedzialności gospodarczej w odniesieniu do płatności na wszystkich poziomach łańcucha dostaw; (iii) propagowania odpowiedzialności społecznej w zakresie warunków pracy, ochrony praw pracowników i należytych warunków życia; oraz (iv) dążenia do osiągnięcia wiodącej roli ekologicznego podejścia do uprawy i przetwarzania ziaren zielonej kawy.
- (118) Aby sprawdzić, czy sprawozdania finansowe potwierdzają wspomniany rozwój działalności, który zdaniem Starbucks wyjaśnia stosowanie większego narzutu, w tabeli 4 przedstawiono również aktywa SCTC. O ile od 2010 r. faktycznie odnotowano znaczny wzrost łącznej wartości aktywów, wynika to jednak z większego salda gotówkowego. Aktywa operacyjne netto po odliczeniu środków pieniężnych wzrosły o mniej niż jedną trzecią w ciągu czterech lat, w latach 2010–2014.
- (119) Podobnie w uwagach do sprawozdań rocznych SCTC przedłożonych przez Starbucks nie wskazano, aby w latach 2010–2011 zaszła jakakolwiek różnica pod względem ryzyka, funkcji lub aktywów. W omawianym okresie nie odnotowuje się rozbieżności w opisie działalności i ryzyka, tj. z obu sprawozdań rocznych wynika, że główna działalność SCTC obejmuje kupno i sprzedaż wysokiej jakości ziaren zielonej kawy oraz związaną z tym działalność w zakresie zapewniania jakości i powiązane zadania (tj. logistykę, magazynowanie, tworzenie mieszanek, otrzymywanie kawy bezkofeinowej itp.).

Tabela 4

Dane finansowe SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Sprzedaż SCTC	[500–600 mln]	[600–700 mln]	[600–700 mln]	[600–700 mln]	[600–700 mln]	[500–600 mln]	[900–1 000 mln]	[1,5 – 2 mld]	[1–1,5 mld]	[900–1 000 mln]
KWS SCTC	[500–600 mln]	[500–600 mln]	[600–700 mln]	[600–700 mln]	[600–700 mln]	[400–500 mln]	[800–900 mln]	[1–1,5 mld]	[800–900 mln]	[700–800 mln]
Marża brutto (sprzedaż – KWS)	[20–30 mln]	[30–40 mln]	[40–50 mln]	[30–40 mln]	[40–50 mln]	[30–40 mln]	[100–200 mln]	[200–300 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]
Marża brutto stosowana wobec KWS	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[16,5–19,5] %	[16,5–19,5] %	[19,5–22,5] %	[16,5–19,5] %
OpEx (z wyłączeniem środków tymczasowych)	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]
Zysk przed opodatkowaniem	[10–20 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[30–40 mln]	[20–30 mln]	[100–200 mln]	[200–300 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]
Podatek	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[1–10 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]	[10–20 mln]
Zysk netto	[10–20 mln]	[20–30 mln] (*)	[20–30 mln] (*)	[20–30 mln]	[20–30 mln]	[10–20 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]
Aktywa razem	[200–300 mln]	[200–300 mln]	[200–300 mln]	[200–300 mln]	[200–300 mln]	[100–200 mln]	[300–400 mln]	[500–600 mln]	[600–700 mln]	[700–800 mln]
Aktywa razem po odliczeniu środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych (uwzględniając zbywalne papiery wartościowe)	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[300–400 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]	[100–200 mln]

(*) Uwzględniając nadzwyczajny zysk po opodatkowaniu wynoszący [1–10 mln] CHF oraz stratę w wysokości [800–900 tys.] CHF odpowiednio w latach 2006 i 2007.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Narzut stosowany wobec KWS	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[4,5–7,5]	[1,5–4,5]	[16,5–19,5]	[13,5–16,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]

(120) Ponieważ, aby wyjaśnić wzrost narzutu stosowanego przez SCTC, Starbucks powołał się na program C.A.F.E. Practices, Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia kosztów tego programu oraz kosztów związanych z ośrodkami pomocy dla plantatorów. Starbucks przedłożył szacunkowe wartości rocznych kosztów (i) programu C.A.F.E. Practices oraz (ii) ośrodków pomocy dla plantatorów, przedstawione w tabeli 5.

Tabela 5

Bezpośrednie i pośrednie koszty programu Practices C.A.F.E. oraz ośrodków pomocy dla plantatorów

(USD)

	RP04	RP05	RP06	RP07	RP08	RP09	RP10	RP11	RP12	RP13	RP14
1) Wydatki na rzecz programu C.A.F.E. Practices	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	[500 000–600 000]	[100 000–200 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
2) Koszty związane z ośrodkami pomocy dla plantatorów	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
3) Pozostałe koszty związane z programem C.A.F.E. Practices	Nie dotyczy	Nie dotyczy	[60 000–70 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[200 000–300 000]	[700 000–800 000]	[400 000–500 000]	[60 000–70 000]	[200 000–300 000]	[1 000 000–10 000 000]
Ogółem	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]

(121) W latach 2011–2014 łączne koszty związane z programem C.A.F.E. Practices i ośrodkami pomocy dla plantatorów stanowiły niemal [0,5–1] % wartości ziaren zielonej kawy nabytych przez SCTC ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁹⁾ Wartość z 2014 r., obliczona poprzez porównanie całkowitych szacunkowych kosztów związanych z programem Practices C.A.F.E. i ośrodkami pomocy dla plantatorów z KWS SCTC, skorygowana o kurs walutowy USD:CHF.

- (122) W odpowiedzi Starbucks stwierdził, że program C.A.F.E. Practices należy uznać za WI, której wartość nie ma związku z kosztami bazowymi.
- (123) Komisja wezwała Starbucks do przedłożenia sprawozdania w sprawie cen transferowych obejmującego ceny ziaren zielonej kawy sprzedawanej SMBV przez SCTC. Starbucks twierdzi, że w przeszłości nie sporządzono żadnych dokumentów dotyczących cen transferowych, które obejmowałyby stosunki między SCTC a SMBV. W celu udzielenia odpowiedzi na wezwanie Komisji w dniu 13 kwietnia 2015 r. Starbucks przedstawił Komisji sprawozdanie *ad hoc* w sprawie cen transferowych SCTC.
- (124) Z przedstawionego sprawozdania *ad hoc* w sprawie cen transferowych wynika, że SCTC ustala ceny, które pobiera od swoich jednostek powiązanych, stosując narzut wobec kosztów produktów, które to koszty wiążą się z dostarczaniem przez spółkę ziarnami zielonej kawy.
- (125) Ponadto w celu ustalenia bieżącego wolnorynkowego narzutu wobec kosztów produktów na rzecz SCTC z tytułu udzielania zamówień na ziarna zielonej kawy zidentyfikowano trzy odrębne elementy:
- własność intelektualna – program C.A.F.E. Practices: SCTC zarządza programem C.A.F.E. Practices i wykorzystuje cenne *know-how*, które – jeżeli zostaje wykorzystane w działalności gospodarczej Starbucks – zapewnia stałe dostawy i stabilność marki Starbucks. Starbucks przeanalizował odnośną transakcję, korzystając z porównywalnych umów licencyjnych dotyczących technologii spożywczych i rolniczych,
 - udzielanie zamówień: SCTC pełni funkcje w zakresie udzielania zamówień na ziarna zielonej kawy. Starbucks analizuje odnośną transakcję, korzystając z porównywalnych umów dotyczących zakupów zawieranych przez osoby trzecie,
 - finansowanie: spółka SCTC powinna generować zwrot do celów pokrycia kosztów finansowania, które ponosi w związku z przechowywaniem niesprzedanych zapasów i z wierzytelnościami netto dotyczącymi ziaren zielonej kawy. Starbucks zbadał, ile powinien wynosić zysk przeznaczony na finansowanie, który podlega zwrotowi na rzecz SCTC.
- (126) Połączenie wyników dla każdego poszczególnego składnika zbadanego przez SCTC dałoby łączny wynik dla ziaren zielonej kawy ogółem za lata 2005–2014 przedstawiony w tabeli 6.

Tabela 6

Narzut wobec kosztów produktów

(w %)

Składnik	Narzut na koszty produkcji Kwartył dolny	Narzut na koszty produkcji Mediana	Narzut na koszty produkcji kwartył górny
Własność intelektualna – Program C.A.F.E. Practices	1,4	4,2	9,9
Udzielanie zamówień	4,7	6,0	8,0
Finansowanie	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]
Całkowity narzut na koszty produktów (w %)	[7,5-10,5]	[10,5-13,5]	[19,5-22,5]

- (127) Ze sprawozdania *ad hoc* w sprawie cen transferowych wynika, że całkowity rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej dla całkowitego narzutu stosowanego wobec kosztów produktów przez SCTC z tytułu kawy sprzedawanej spółce SMBV waha się między kwartylem dolnym wynoszącym [około 9 %] a kwartylem górnym wynoszącym [około 21 %], dając medianę równą [około 12 %] za cały okres od 2005 r. do 2014 r.
- (128) Zdaniem Starbucks faktycznie zrealizowana marża brutto SCTC ⁽⁷⁰⁾ zdecydowanie mieści się w rozstępie wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. Świadczy o tym wartość marży brutto ze sprzedaży SCTC, której średnia ważona w latach 2005–2014 wyniosła [około 12 %].

⁽⁷⁰⁾ Marża brutto to stosunek zysku brutto ze sprzedaży (czyli sprzedaż minus KWS) do obrotu; zob. motyw 84.

- (129) Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia danych i składników narzutu zastosowanych do ustalenia przedłożonych Komisji danych liczbowych obejmujących kwartyly i medianę za lata 2005–2014. Starbucks stwierdził, że dane te nie są dostępne.
- (130) W dniu 29 czerwca 2015 r. Starbucks przedstawił informacje na poparcie cen ziaren zielonej kawy przedstawionych w przedłożonym sprawozdaniu ad hoc w sprawie cen transferowych, a w szczególności na poparcie danych liczbowych zawartych w tabeli 6, w odniesieniu do których Komisja zażądała leżących u ich podstaw danych.
- (131) W przeciwieństwie do danych przedstawionych w tabeli przedłożonej przez Starbucks w dniu 13 kwietnia 2015 r. wartości w tabeli dotyczącej programu Practices C.A.F.E. (1,4 % i 9,9 %) nie są równe kwartyłowi dolnemu (25. kwartył) ani kwartyłowi górnemu (75. kwartył). Są to raczej dwie skrajne wartości, tj. wartość najniższa i najwyższa, uzyskane przy porównaniu umów licencyjnych. W uwagach przedstawionych w dniu 29 czerwca 2015 r. Starbucks zidentyfikował jedenaście umów licencyjnych związanych z licencjonowaniem technologii, które uznał za porównywalne z programem Practices C.A.F.E. Wspomniane umowy dotyczą produktów spożywczych i napojów. Rozstęp wartości procentowych uzyskanych przez Starbucks przedstawiono w tabeli 7. Starbucks wyjaśnił, że „procentową wartość narzutu wobec kosztu produktów” przedstawioną w tabeli 7 „oblicza się jako średnią każdej obserwacji podzielonej przez jeden minus średnia danej obserwacji”; nie wyjaśniono jednak, dlaczego przeprowadzono ten etap w obliczu całkowitego braku informacji dotyczących kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwa będące stronami poszczególnych umów, czy też uwzględnienia takich kosztów.

Tabela 7

Wyjaśnienie Starbucks w sprawie uprzednio przedstawionych danych dotyczących rozstępu międzykwartyłowego w przypadku programu Practices C.A.F.E równego 1,4–9,9 %.

	Average Observation	Percentage Markup on Product Cost
Highest Observed Value	9,0 %	9,9 %
Upper Quartile	6,0 %	6,4 %
Median	4,0 %	4,2 %
Lower Quartile	2,7 %	2,8 %
Lowest Observed Value	1,4 %	1,4 %
Observations	11	11

- (132) W swoich uwagach przedstawionych w dniu 29 czerwca 2015 r. Starbucks przedstawił również ceny związane z pełnioną przez Starbucks funkcją w zakresie udzielania zamówień, oszacowane na podstawie porównywalnych transakcji zidentyfikowanych przez Starbucks przy użyciu baz danych PowerK i LIVEDGAR. W przypadku trzynastu umów uznano, że usługi agencji kupującej świadczone na ich podstawie przez agencje kupujące będące osobami trzecimi odpowiadają usługom w zakresie udzielania zamówień świadczonym przez SCTC na rzecz SMBV.
- (133) Wyniki przeprowadzonej analizy ujęto w wartościach procentowych kosztów produktów „dostarczonych na statek”, czyli kosztów, jakie ponosi klient za dostarczone produkty. Mediana przedstawionych obserwacji wynosi 6 %. Starbucks przedstawił uzyskany wynik jako rozstęp międzykwartyłowy kosztów produktów wynoszący 4,7–8,0 %.
- (134) W ujęciu szczegółowym wykorzystane obserwacje dotyczą umów zawartych z następującymi zleceniodawcami oraz prowizji przedstawionych jako wartości procentowe stawek za „dostawę na statek” podanych w nawiasach: Aeropostale, Inc (5 %); Ateca Production International, Inc. (7 %); BELL SPORTS CORP. (6 %), COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %); Designs Apparel Inc. (5 %); F.I.S. Inc (10 %); He-Ro Industries Incorporated (10 %); JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %); Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %); Skin Inc. (6 %); TI Sportswear Inc. (4,7 %) oraz WW Mexicana (1 %). Rozstęp międzykwartyłowy przedstawionych obserwacji wynosi 4–8,5 %. Tak jak w przypadku cen związanych z programem Practices C.A.F.E. Starbucks wskazał, że „odsetek obrotu oblicza się jako odsetek FOB podzielony przez jeden plus dany odsetek FOB”⁽⁷¹⁾. Przedmiotowa zmiana danych pochodzących z analizy porównawczej nie została wyjaśniona i nie wydaje się, aby odpowiadała jakiemukolwiek tradycyjnemu wyrównaniu finansowemu.

⁽⁷¹⁾ FOB pochodzi od angielskiego terminu „Free on Board” (czyli „dostarczony na statek”).

- (135) Ponadto Starbucks wycenia funkcję w zakresie finansowania oraz zwrot, jaki według Starbucks powinna uzyskać spółka SCTC do celów „składowania zielonej kawy i finansowania wierzytelności netto na własne ryzyko i koszt”. Starbucks oblicza odnośny zwrot, stosując średni ważony koszt kapitału („WACC”) wobec wierzytelności i zapasów SCTC za rok 2014, a uzyskana w ten sposób wartość wynosi [około 3 %].
- (136) Ponadto w celu obliczenia zysków osiągniętych przez SMBV z tytułu palenia ziaren zielonej kawy nabytych od SCTC Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia ceny uiszczanej przez SMBV na rzecz SCTC. Starbucks przedstawił przegląd średnich cen (za funt) pobieranych przez SCTC od SMBV oraz kwoty uiszczone przez SMBV na rzecz SCTC, przedstawione w tabeli 8. Spółka SMBV nie dokonała żadnych innych płatności na rzecz SCTC.

Tabela 8

Kwoty uiszczone przez SMBV na rzecz SCTC z tytułu zakupu ziaren zielonej kawy

Zakup od SCTC

RP	Wartość zakupu w EUR	Wielkość zakupu w funtach	Cena jednostkowa w EUR/lb
2002	—	—	
2003	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2004	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2005	[10 000 000–20 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1,0000–1,5000]
2006	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2007	[20 000 000–30 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2008	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2009	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2010	[30 000 000–40 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2011	[40 000 000–50 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[2,0000–2,5000]
2012	[60 000 000–70 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[2,0000–2,5000]
2013	[60 000 000–70 000 000]	[30 000 000–40 000 000]	[1,5000–2,0000]
2014	[60 000 000–70 000 000]	[40 000 000–50 000 000]	[1,5000–2,0000]

2.6.6. Informacje i dane liczbowe dotyczące kawiarni Starbucks

- (137) Produkty dystrybuowane przez SMBV, które spółka produkuje sama albo nabywa od innych dostawców, są sprzedawane do kawiarni. Niektóre kawiarnie są podmiotami niezależnymi, a niektóre są własnością Starbucks. Komisja wezwała do udzielenia informacji w celu sprawdzenia, czy istnieje różnica pod względem warunków handlowych stosowanych wobec kawiarni będących własnością grupy a warunków stosowanych wobec kawiarni niezależnych.
- (138) W odniesieniu do kawiarni Starbucks spółka ta udzieliła informacji dotyczących różnych programów licencyjnych i kryteriów kwalifikowalności umożliwiających otwarcie kawiarni Starbucks w regionie EMEA, przegląd kawiarni w regionie EMEA oraz dane liczbowe dotyczące obrotu osiąganego przez kawiarnie oraz uiszczonych przez nie opłat licencyjnych w 2012 r. na rzecz Starbucks Coffee BV. Z odnośnych informacji wynika, że opłaty licencyjne ustalane jako odsetek od osiągniętego obrotu, uiszczane według trzech różnych rodzajów programów licencyjnych (dla niezależnych licencjobiorców w ujęciu geograficznym; dla licencjobiorców należących do spółki w ujęciu geograficznym oraz dla licencjobiorców kanału w ujęciu geograficznym – trzy różne rodzaje programów licencyjnych), są różne w poszczególnych państwach i wynoszą [5–10] %.

2.6.7. Informacje dotyczące rentowności innych zakładów palenia kawy obsługiwanych przez Starbucks

- (139) Komisja wezwała Starbucks do udzielenia innych informacji finansowych dotyczących rentowności wszystkich pozostałych zakładów prowadzonych przez grupę, a w szczególności informacji dotyczących korporacji Starbucks Manufacturing Corporation (zwanej dalej „SMC”), która – zgodnie z informacjami podanymi do wiadomości publicznej – należy do grupy Starbucks. Komisja zażądała tych informacji, ponieważ w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. zaleca się, aby do celów zbadania, czy podział zysków ma charakter wolnorynkowy, korzystano z danych wewnętrznych⁽⁷²⁾. Starbucks stwierdził, że oprócz SMBV SMC jest jedynym zakładem palenia kawy prowadzonym przez grupę. Jako że SMC nie posiada zbadanych sprawozdań finansowych, Starbucks przedstawił sprawozdania finansowe pro forma w oparciu o wewnętrzne sprawozdania spółki.
- (140) Dane przedłożone przez Starbucks przedstawiono w tabeli 9. Do celów niniejszej decyzji Komisja dodała wskaźniki zysków ustalane od obrotu i od kosztów operacyjnych⁽⁷³⁾, przy założeniu, że wskaźnik zysków w wysokości [9–12] % kosztów operacyjnych został zatwierdzony w SMBV APA jako wynagrodzenie wolnorynkowe SMBV. W odniesieniu do SMC w ostatnich czterech okresach obrachunkowych wskaźnik ten wynosił około 500 %.

Tabela 9

Informacje finansowe dotyczące przedsiębiorstwa produkcyjnego Starbucks Manufacturing Corporation z siedzibą w Stanach Zjednoczonych

	2011	2012	2013	2014
Sprzedaż Starbucks Manufacturing Corporation	[700 000 000–800 000 000]	[1 000 000 000–1 500 000 000]	[1 000 000 000–1 500 000 000]	[1 000 000 000–1 500 000 000]
Koszt własny sprzedaży	[(500 000 000)–(600 000 000)]	[(800 000 000)–(900 000 000)]	[(800 000 000)–(900 000 000)]	[700 000 000–800 000 000]
Pozostały dochód i zysk	[100 000–200 000]	[600 000–700 000]	[300 000–400 000]	[1 000 000–10 000 000]
Odliczenia	[(40 000 000)–(50 000 000)]	[(60 000 000)–(70 000 000)]	[(70 000 000)–(80 000 000)]	[(80 000 000)–(90 000 000)]
z czego wynagrodzenia	[(10 000 000)–(20 000 000)]	[(20 000 000)–(30 000 000)]	[(20 000 000)–(30 000 000)]	[(30 000 000)–(40 000 000)]
z czego amortyzacja	[(10 000 000)–(20 000 000)]	[(10 000 000)–(20 000 000)]	[(10 000 000)–(20 000 000)]	[(10 000 000)–(20 000 000)]
Dochód razem	[100 000 000–200 000 000]	[400 000 000–500 000 000]	[300 000 000–400 000 000]	[500 000 000–600 000 000]
Marża zysku (dochód/sprzedaż)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Zysk wobec kosztów operacyjnych (dochód/odliczenia)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. Opis różnych umów określających funkcje i odpowiedzialność SMBV

- (141) W momencie utworzenia SMBV w Niderlandach spółka ta zawarła różne umowy określające umowny podział funkcji i odpowiedzialności między spółkę SMBV a jej kontrahentów. Trzy umowy mające znaczenie dla niniejszej decyzji to: umowa dotycząca palenia kawy między SMBV a Alki LP, umowa dotycząca zakupu zielonej kawy między SMBV a SCTC, oraz umowa dostawy między SMBV a kawiarniami.

⁽⁷²⁾ Zob. pkt 2.141 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „W obliczu braku wystarczająco wiarygodnych porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązаныmi na poparcie podziału łącznych zysków należy uwzględnić dane wewnętrzne, które mogą stanowić wiarygodne narzędzie do ustalenia lub zbadania wolnorynkowego charakteru podziału zysków. Rodzaje odnośnych odpowiednich danych wewnętrznych będą zależały od faktów i okoliczności w konkretnym przypadku i powinny spełniać warunki określone w niniejszej sekcji, w szczególności w pkt 2.116–2.117 i 2.132. Takie dane będą często pochodziły z rachunkowości zarządczej lub finansowej podatnika”.

⁽⁷³⁾ Uznaje się, że kwota ujęta w pozycji „Odliczenia” oznacza koszty operacyjne, ponieważ składają się na nią głównie koszty pracy oraz amortyzacji i napraw.

- (142) Umowa dotycząca palenia kawy, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2002 r., reguluje proces produkcji. Na podstawie umowy dotyczącej palenia kawy Alki LP pełni rolę zleceniodawcy, a SMBV właściciela zakładu palenia kawy. SMBV opłaca licencję na rzecz Alki LP, w zamian za co Alki LP udziela SMBV dostępu do praw WI i przejmuje ryzyko związane z działalnością gospodarczą SMBV, takie jak ryzyko przekroczenia zakładanych kosztów czy ryzyko związane ze sprzedażą produktów. Spółka SMBV jest obowiązana do palenia ziaren zielonej kawy i udostępniania kawiarniom kawy palonej i innych produktów związanych z kawą (zgodnie z omówioną poniżej umową dostawy i umową ADOA⁽⁷⁴⁾). Jako właściciel zakładu SMBV musi zapewnić korzystanie z prawidłowego sprzętu, przeprowadzanie prawidłowych procesów i produkcję towarów zgodną ze specyfikacją zapewnioną przez Alki LP. SMBV będzie właścicielem zakupionych produktów, które musi nabywać od dostawców wyznaczonych lub zatwierdzonych przez Alki LP. Spółka SMBV musi zapewnić, aby w momencie dostawy produkty były zgodne ze specyfikacją produktów zapewnioną przez Alki LP, i jest zobowiązana do niezwłocznego zastąpienia produktów wadliwych lub niedziałających w każdej ilości i na własny koszt. Spółka Alki LP ponosi jednak ryzyko związane ze stratami, które mogą powstać w związku z produkcją, sprzedażą, transportem, składowaniem, obsługą lub innym wykorzystaniem produktów, i jest zobowiązana do zaspokojenia wszelkich roszczeń o odszkodowanie zgłaszanych przez SMBV.
- (143) Umowa dotycząca zakupu zielonej kawy weszła w życie w dniu 22 kwietnia 2002 r. i określa warunki sprzedaży zielonej kawy pełnoziarnistej przez SCTC na rzecz SMBV. Spółka SCTC jest obowiązana do sprzedaży ziaren SMBV po cenach widniejących w wykazach cen wydawanych przez SCTC. Spółka SMBV jest obowiązana do złożenia zamówienia na kawę w oparciu o prognozy dotyczące zaopatrzenia. SCTC jest obowiązana do dostawy ziaren [...].
- (144) Umowa dostawy określa podział obowiązków w zakresie dostawy podstawowych towarów Starbucks między SMBV a kawiarniami. Kawiarnie są obowiązane do zakupu wszystkich produktów obejmujących opatrzoną marką kawę paloną i inne podstawowe powiązane produkty określone w odnośnej umowie wyłącznie od SMBV lub zatwierdzonych dostawców po cenach określanych według wzoru stanowiącego załącznik do przedmiotowej umowy (odnośnie do kawy i powiązanych produktów) albo zgodnie z wykazem cen [...] (odnośnie do pozostałych towarów). Kawiarnie muszą przedstawiać SMBV [okresową] prognozę dotyczącą zaopatrzenia⁽⁷⁵⁾, a SMBV udziela kawiarniom gwarancji, że kawa i towary opuszczające magazyn SMBV nie mają wad, a jeżeli takie wady wystąpią, SMBV zobowiązuje się do nieodpłatnej wymiany produktu wadliwego lub przyznaje kawiarniom odpowiednie środki⁽⁷⁶⁾.

2.8. Umowa o podziale kosztów

- (145) W umowie o podziale kosztów zawartej między Alki LP a Starbucks Corporation w dniu 1 sierpnia 2006 r. określa się bezpośrednie prawa Alki LP do udzielania osobom trzecim licencji i sublicencji na prawo do: (i) [...] prowadzenia kawiarni Starbucks [...]; (ii) [...] prowadzenia „[...]”; oraz (iii) produkcji lub dystrybucji produktów z wykorzystaniem znaków towarowych, i technologii, i *know-how*.
- (146) Na podstawie umowy o podziale kosztów spółka Alki LP jest obowiązana do uiszczania opłaty licencyjnej, opłat z tytułu usług świadczonych przez Starbucks Corporation oraz płatności z tytułu podziału kosztów związanych z rozwojem określonych aktywów niematerialnych i prawnych. Odnośne płatności z tytułu opłaty licencyjnej obejmują: (i) opłatę licencyjną z tytułu nabycia WI w zakresie znaku towarowego i formatu działalności gospodarczej; oraz (ii) stałą opłatę licencyjną związaną z WI w zakresie wiedzy dotyczącej kawy. Szczegółowe informacje dotyczące płatności dokonywanych na podstawie przedmiotowej umowy przedstawiono w motywach 112 i 113.

2.9. Umowy między Starbucks a osobami trzecimi dotyczące produkcji i sprzedaży kawy

- (147) Aby porównać warunki handlowe ustalone między SMBV a grupą Starbucks, a w szczególności opłatę licencyjną z tytułu WI dotyczącej palenia kawy, z warunkami handlowymi ustalonymi między grupą Starbucks a osobami trzecimi, Komisja wezwała Starbucks do przedstawienia wszystkich umów, na podstawie których Starbucks udziela licencji na WI, oraz wszystkich umów, na podstawie których Starbucks zleca palenie kawy na zasadzie outsourcingu. Komisja zażądała ponadto informacji dotyczących warunków handlowych przyjętych między Starbucks Corporation a należącym do grupy przedsiębiorstwem zajmującym się paleniem kawy z siedzibą w Stanach Zjednoczonych.
- (148) W odpowiedzi na wezwanie Komisji Starbucks przedstawił umowy zawarte z:
- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2]”), [...]. Starbucks zawarł dwa rodzaje umów z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2] w celu zlecenia podwykonawstwa w zakresie palenia kawy, które zostały w kilku kwestiach zmienione. W ramach umowy o licencjonowaniu technologii z [przed 2008 r.] jednostka powiązana Starbucks [...] udziela niewyłącznej licencji na rzecz [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 2] obejmującej między innymi korzystanie z technologii i *know-how* Starbucks do celów produkcji i sprzedaży kawy palonej na

⁽⁷⁴⁾ Na podstawie odnośnej umowy Starbucks Coffee BV ma prawo do udzielania osobom trzecim licencji na otwieranie, posiadanie i prowadzenie kawiarni Starbucks działających pod znakami towarowymi i wykorzystujących technologię i *know-how*.

⁽⁷⁵⁾ Zgodnie z umową dostawy [...].

⁽⁷⁶⁾ Starbucks stwierdził, że umowy dostawy są zawierane przez Starbucks [...] i stanowią standardowe umowy, których warunki określa Starbucks [...], por. uwagi Starbucks, motyw 6.14.

potrzeby wybranych osób trzecich, takich jak [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5], z którymi Starbucks zawarł umowy dostawy [...]. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2] jest obowiązane do świadczenia usług tak, aby zapewnić uzyskanie wysokiej jakości kawy palonej i w tym celu [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2] musi między innymi przestrzegać określonych standardów w zakresie zapewniania jakości ustanowionych przez Starbucks. Umowa o licencjonowaniu technologii stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2] nie jest obowiązane do uiszczania opłat z tytułu otrzymanej licencji ⁽⁷⁷⁾. Umowa dostawy zielonej kawy stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2] jest obowiązane do zakupu ziaren zielonej kawy wyłącznie od Starbucks w zamian za opłatę stałą [za określoną ilość],

- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3]”), [...]. Na podstawie umowy licencyjnej dotyczącej palenia kawy z [po 2008 r.] [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] świadczy usługi w zakresie palenia kawy, którą sprzedaje Starbucks i spółce *joint venture* tworzonej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] i Starbucks określanej mianem [spółki *joint venture* między niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3 a Starbucks], która prowadzi kawiarnie Starbucks w [określonym państwie]. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] uiszcza opłatę z tytułu palenia kawy na rzecz Starbucks w wysokości [...] USD za [określoną ilość] zielonej kawy produkowanej i sprzedawanej [spółce *joint venture* między niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3 a Starbucks],
- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 4], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 4]”), [...]. Celem udzielenia sublicencji na palenie kawy [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 4] zawarło trzy rodzaje umów, z których przedłożono jedynie umowę sprzedaży [...] z [po 2008 r.]. Zgodnie z umową Starbucks wyznacza [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 4] do wytwarzania, pakowania, produkcji i dostawy produktów kawowych. W umowach nie określono żadnej opłaty licencyjnej ani innej opłaty uiszczanej na rzecz Starbucks. Proces produkcji musi przebiegać zgodnie z określoną specyfikacją produktów i standardami dotyczącymi produktów zapewnianymi przez Starbucks. Umowa stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 4] sprzedaje produkty spółce Starbucks i jej jednostkom powiązanym po cenie ustalonej na poziomie ziaren zielonej kawy (zdaniem Starbucks dla [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 4] koszt ziaren zielonej kawy jest jedynie kosztem przeliczonym) oraz kosztu dostawy powiększonego o opłatę z tytułu konwersji. Odnośna opłata z tytułu konwersji obejmuje opłaty z tytułu palenia [...]. Następnie wzór na ustalenie cen pozwala określić cenę sprzedaży [określonej ilości] kawy palonej. Starbucks utrzymuje, że tym sposobem otrzymuje się marżę w wysokości [5–10] % całkowitych kosztów konwersji, nie wskazuje jednak, w jaki sposób uzyskano taki rzekomy narzut,
- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5]”), [...]. Starbucks zawarł trzy rodzaje umów z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5] w [przed 2008 r.]. Na mocy umowy dostawy Starbucks zobowiązuje się do dostarczania [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 5] palonych ziaren kawy, koncentratu kawy i innych składników kawy po cenie ustalonej na podstawie wzoru stosowanego do ustalania cen składników kawy w sprzedaży detalicznej prowadzonej przez kawiarnie [Starbucks] [...]. Na mocy umowy [...], będącej umową produkcji i dystrybucji, [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] otrzymuje prawo do wyłącznej dystrybucji określonych opakowanych, gotowych do spożycia napojów pod znakiem towarowym Starbucks na konkretnym terytorium. Proces produkcji musi przebiegać zgodnie z określoną specyfikacją produktów i standardami dotyczącymi produktów zapewnianymi przez Starbucks. W umowie [...] nie określono żadnej opłaty licencyjnej ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] na rzecz Starbucks. Na mocy umowy o licencjonowaniu znaku towarowego i technologii [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] może używać znaku towarowego Starbucks oraz korzystać z technologii i *know-how* Starbucks do celów produkcji uzgodnionych produktów. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] uiszcza opłatę licencyjną w wysokości [10–15] % sprzedaży netto podlegającą mechanizmowi dostosowawczemu, co według Starbucks daje opłatę wynoszącą około [10–15] % sprzedaży netto napojów gotowych do przyrządzenia ⁽⁷⁸⁾,
- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6]”), [...]. Starbucks zawarł trzy rodzaje umów z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] w [przed 2008 r.], które następnie zostały zmienione. Na mocy umowy dostawy Starbucks zobowiązuje się do dostarczania [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 6] palonych ziaren kawy, koncentratu kawy i innych składników kawy po cenie ustalonej na podstawie wzoru stosowanego do ustalenia cen składników kawy w sprzedaży detalicznej prowadzonej przez kawiarnie [Starbucks] [...]. Na mocy umowy produkcji i dystrybucji [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] otrzymuje prawo do wyłącznej dystrybucji określonych opakowanych, gotowych do spożycia napojów pod znakiem towarowym Starbucks w [konkretnym państwie]. Proces produkcji musi przebiegać zgodnie z określoną specyfikacją produktów i standardami dotyczącymi produktów zapewnianymi przez Starbucks. W umowie produkcji i dystrybucji nie określono żadnej opłaty licencyjnej ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] na rzecz Starbucks. Na mocy umowy o licencjonowaniu znaku towarowego i technologii [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] może używać znaku towarowego Starbucks oraz korzystać

⁽⁷⁷⁾ [...].

⁽⁷⁸⁾ [...].

z technologii i *know-how* Starbucks do celów produkcji uzgodnionych produktów. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] uiszcza opłatę licencyjną w zależności od produktu. Według Starbucks wartość odnośnej opłaty wynosi [5–10] % sprzedaży netto napojów gotowych do przyrządzenia ⁽⁷⁹⁾,

- [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7], („[niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7]”), [...]. Starbucks zawarł trzy rodzaje umów z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7] w [po 2008 r.], które następnie zostały zmienione. Na mocy umowy dostawy Starbucks zobowiązuje się do dostarczania [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 7] składników kawy, [...], po cenie ustalonej [dla określonej ilości]. Na mocy umowy produkcji i dystrybucji [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7] otrzymuje prawo do wyłącznej dystrybucji określonych opakowanych, gotowych do spożycia napojów pod znakiem towarowym Starbucks na konkretnym terytorium. Proces produkcji musi przebiegać zgodnie z określoną specyfikacją produktów i standardami dotyczącymi produktów zapewnianymi przez Starbucks. W umowie produkcji i dystrybucji nie określono żadnej opłaty licencyjne ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7] na rzecz Starbucks. Na mocy umowy o licencjonowaniu znaku towarowego i technologii [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7] może używać znaku towarowego Starbucks oraz korzystać z technologii i *know-how* Starbucks do celów produkcji uzgodnionych produktów. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7] uiszcza opłatę licencyjną w zależności od terytorium w wysokości [10–20] % sprzedaży netto.

(149) Wyżej wymienione umowy zawarte między Starbucks a [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7] podzielono na trzy kategorie: (i) umowy dostawy, podobne do umowy dostawy zawartej między SMBV a wykonawcami, opisaną w motywie 144; (ii) umowy produkcji i dystrybucji, podobne do umowy zawartej między SMBV a Alki LP; oraz (iii) umowy o licencjonowaniu znaku towarowego i technologii, podobne do umowy ADOA zawartej między Starbucks Coffee BV a kawiarniami, opisaną w motywie 48. Kontrahenci Starbucks są obowiązani do uiszczania opłaty licencyjnej wyłącznie w ostatniej kategorii umów spośród wymienionych trzech rodzajów umów zawartych między Starbucks a [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7].

(150) Ponadto Starbucks przedłożył Komisji cztery inne umowy dotyczące palenia kawy, które zawarł z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 8], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 9] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 10].

- Umowa produkcji i dostawy z [po 2008 r.] zawarta z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 8] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 8] jest obowiązane do produkcji kawy smakowej na potrzeby Starbucks po ustalonej cenie ⁽⁸⁰⁾. [...] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 8] musi postępować ściśle według instrukcji technicznej między innymi w zakresie wytwarzania produktów. [...] stanowi, że Starbucks udziela [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 8] nieodpłatnej licencji na korzystanie z *know-how* związanego z procesem produkcyjnym.

- Umowa produkcji i dostawy z [po 2008 r.] zawarta z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] jest obowiązane do produkcji określonych produktów kawowych na potrzeby Starbucks po ustalonej cenie ⁽⁸¹⁾. [...] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] musi postępować ściśle według instrukcji technicznej między innymi w zakresie wytwarzania produktów. W umowie [...] nie określono żadnej opłaty licencyjne ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] na rzecz Starbucks.

- Umowa produkcji i dostawy z [po 2008 r.] zawarta z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 9] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 9] jest obowiązane do produkcji kawy smakowej na potrzeby Starbucks po ustalonej cenie ⁽⁸²⁾. [...] stanowi, że [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 9] musi postępować ściśle według instrukcji technicznej między innymi w zakresie wytwarzania produktów. W [umowie produkcji i dostawy] nie określono żadnej opłaty licencyjne ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 9] na rzecz Starbucks. Umowa odnosi się również do umowy o licencjonowaniu technologii i znaku towarowego, która nie została jednak przedłożona.

- Umowa produkcji z [po 2008 r.] zawarta z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 10] dotyczy produkcji i palenia ziaren zielonej kawy na potrzeby Starbucks przez podmiot zajmujący się paleniem kawy [...], który pozyskuje ziarna kawy bezpośrednio ze źródła. W umowie nie określono żadnej opłaty licencyjnej ani innej opłaty uiszczanej przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 10] na rzecz Starbucks. W [...] umowy wyjaśnia się, że Starbucks jest właścicielem praw WI do danej mieszanki kawy, krzywej temperatura-czas w procesie palenia oraz punktu końcowego palenia itp. Starbucks uiszcza opłatę na rzecz

⁽⁷⁹⁾ *Ibid.*, [...].

⁽⁸⁰⁾ [...].

⁽⁸¹⁾ [...].

⁽⁸²⁾ [...].

[niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 10] za [za określoną ilość], ustalaną na podstawie konkretnego wzoru, w którym za palenie pobiera się mniejszą opłatę niż za pakowanie.

2.9.1. *Argumenty przedstawione przez Starbucks w odniesieniu do umów zawartych z osobami trzecimi oraz z Starbucks Manufacturing Corp.*

(151) Oprócz umów wymienionych w motywie 148 Starbucks dostarczył analizę porównywalności tychże umów z płatnościami z tytułu opłaty licencyjnej uiszczanymi przez SMBV na rzecz Alki LP.

(152) Umowy, na podstawie których Starbucks udzielił licencji na korzystanie przez określoną osobę trzecią z aktywów niematerialnych i prawnych (znaków handlowych i określonego *know-how* dotyczącego kawy), Starbucks dzieli na: (i) umowy z osobami trzecimi ([niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2]), które wykorzystują odnośne aktywa niematerialne i prawne do wytwarzania produktów zawierających składniki kawy Starbucks w ramach umów dotyczących palenia kawy; oraz (ii) umowy z osobami trzecimi ([niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5]), które dostarczają takie wytworzone produkty bezpośrednio do klientów. [Niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7], [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] i [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] wykorzystują odnośne aktywa niematerialne i prawne do produkcji gotowej do spożycia kawy, którą sprzedają detalistom (głównie supermarketom). Zdaniem Starbucks opłaty licencyjne uiszczane przez [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 7], [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 6] i [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] są porównywalne z opłatami licencyjnymi uiszczanymi przez SMBV, które według szacunków Starbucks wynoszą [5–10] % sprzedaży ⁽⁸³⁾.

(153) W szerszym ujęciu Starbucks podzielił na kategorie wszystkie umowy zawarte z osobami trzecimi od roku 2002. Według najlepszej wiedzy Starbucks do głównych kategorii umów należą:

1) umowy, na podstawie których osoby trzecie korzystają z należących do Starbucks aktywów niematerialnych i prawnych (aktywa niematerialne i prawne i znaki towarowe związane z kawą) na rynku:

— umowy licencyjne dotyczące palenia kawy zawarte z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2] [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3],

— umowy o licencjonowaniu znaku towarowego i technologii zawarte z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5] dotyczące używania znaku towarowego Starbucks i korzystania z określonego konkretnego *know-how* związanego z kawą;

2) różnego rodzaju umowy, w których osobom trzecim udziela się dostępu do należących do Starbucks aktywów niematerialnych i prawnych (technologii, *know-how* i znaków towarowych) na podstawie nieodpłatnej licencji ze względu na szczególnie charakter omawianych umów:

— różnego rodzaju umowy dotyczące wspólnego wytwarzania i wspólnego pakowania, w przypadku których licencja na WI służy jedynie umożliwieniu osobie trzeciej wytwarzania zgodnie ze specyfikacją zapewnioną przez Starbucks oraz ochronie praw WI. Na ogół podmioty zajmujące się wspólnym wytwarzaniem i wspólnym pakowaniem ze Starbucks dostarczają swoje produkty z powrotem do Starbucks i nie wykorzystują odnośnych aktywów niematerialnych i prawnych na rynku,

— różnego rodzaju umowy dystrybucji, w przypadku których licencja na WI służy jedynie umożliwieniu dystrybutorowi odsprzedaży produktów pod marką Starbucks oraz ochronie praw WI; Dystrybutor nie wykorzystuje należących do Starbucks aktywów niematerialnych i prawnych na rynku;

⁽⁸³⁾ Przedstawiona szacunkowa wartość stanowi stosunek sumy opłat licencyjnych uiszczanych na rzecz Alki LP w latach 2008–2014 i [900–1 000] EUR przychodów ze wszystkich produktów uwzględnionych w tabeli 5 w następujących kategoriach: „PRZYCHODY NAPOJE GOTOWE DO SPOŻYCIA”, „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA”, „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – KAWA”, „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – VERISMO”, „PRZYCHODY KAWA ROZPUSZCZALNA”, „PRZYCHODY HERBATA PAKOWANA”, „PRZYCHODY MIESZANKI DO PICIA”, „PRZYCHODY FRAPPUCCINO NA BAZIE KAWY” oraz „PRZYCHODY EKSTRAKT”. O ile w swoich uwagach Starbucks zaznaczył, że pozycje „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – KAWA”, „PRZYCHODY JEDNORAZOWE KAPSUŁKI – VERISMO”, „PRZYCHODY KAWA ROZPUSZCZALNA”, „PRZYCHODY FRAPPUCCINO NA BAZIE KAWY” oraz „PRZYCHODY EKSTRAKT” również należy ująć w przychodach z tytułu wsparcia administracyjnego i logistycznego, ponieważ leżące u ich podstaw przychody fakturowane do wykonawców stanowią wartość wygenerowaną przez osoby trzecie, a nie SMBV, to jednak według Starbucks stanowią one jedynie niewielką część całkowitych wyników SMBV w zakresie palenia kawy. Ponadto Starbucks nie wskazał, aby pozycje „PRZYCHODY HERBATA PAKOWANA”, „PRZYCHODY MIESZANKI DO PICIA” zawierały kawę.

- 3) umowy licencyjne z wykonawcami umożliwiające im korzystanie z systemu Starbucks i prowadzenie kawiarni Starbucks.

2.9.2. Porozumienie handlowe między Starbucks US a Starbucks Manufacturing Corp.

- (154) Starbucks zaznaczył, że SMC ⁽⁸⁴⁾ – jedyna inna spółka, która prowadzi działalność w zakresie palenia kawy w grupie Starbucks – nie uiszcza żadnej opłaty licencyjnej z tytułu korzystania z WI związanej z technologią i know-how w zakresie palenia kawy ani z żadnej innej WI. Według Starbucks wynika to z faktu, że SMC nie posiada odrębnych skontrolowanych sprawozdań finansowych, a ponadto do celów podatkowych w Stanach Zjednoczonych SMC została skonsolidowana z innymi podmiotami Starbucks US.

3. PODSTAWA WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (155) Komisja podjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, ponieważ przyjęła wstępne założenie, że wydawało się, iż SMBV APA – w którym przyjęto wynagrodzenie zaproponowane przez doradcę podatkowego Starbucks w odniesieniu do funkcji pełnionych przez SMBV w Niderlandach – zawarte przez niderlandzkie organy podatkowe w 2008 r. stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- (156) W szczególności Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności wynagrodzenia uzgodnionego w odniesieniu do funkcji pełnionych przez SMBV z zasadą ceny rynkowej.
- (157) Dokładniej rzecz ujmując, w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła następujące trzy wątpliwości dotyczące zgodności SMBV APA z zasadą ceny rynkowej:
- 1) wątpliwość, czy w momencie zawarcia SMBV APA niderlandzkie organy podatkowe słusznie zatwierdziły klasyfikację spółki SMBV jako producenta niskiego ryzyka produkującego z materiałów powierzonych;
 - 2) wątpliwość, czy w momencie zawarcia SMBV APA niderlandzkie organy podatkowe słusznie zatwierdziły korekty dokonane przez doradcę podatkowego spółki Starbucks;
 - 3) wątpliwość, czy niderlandzkie organy podatkowe słusznie zatwierdziły przedstawioną przez SMBV interpretację w zakresie wyliczenia opłat licencyjnych na rachunku zysków i strat SMBV, w stopniu w jakim wartość wspomnianych opłat licencyjnych nie odnosi się do wartości danej WI.
- (158) Dokładniej rzecz ujmując, w ramach pierwszej wątpliwości Komisja zakwestionowała założenie przyjęte przez doradcę podatkowego w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, zgodnie z którym spółka SMBV nie ponosi żadnego ryzyka, a zatem należy ją uznać za producenta produkującego z materiałów powierzonych lub podproducenta. W szczególności zdaniem Komisji dowodem na wątpliwość przedmiotowego założenia jest ryzyko związane z zapasami ujęte w sprawozdaniach finansowych SMBV.
- (159) W ramach drugiej wątpliwości Komisja zakwestionowała dwie występujące po sobie korekty dokonane przez doradcę podatkowego, ponieważ wydaje się, że obie korekty dotyczą jednego problemu związanego z porównywalnością. Pierwsza korekta polega na ograniczeniu do kosztów operacyjnych podstawy kosztów służącej do obliczenia podstawy opodatkowania SMBV. Doradca podatkowy uznał takie działanie za właściwe w związku z pełnieniem przez SMBV funkcji producenta produkującego z materiałów powierzonych lub podproducenta. Druga korekta, ujęta w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych jako „korekta narzutu wobec kosztów konwersji”, polega na odliczeniu wielokrotności KWS od zysku przedsiębiorstw uwzględnionych jako elementy porównawcze do celów ustalenia cen transferowych. Dokonując wspomnianej drugiej korekty, przedstawionej przez Niderlandy jako „korekta kapitału obrotowego”, obniżono wartość podstawy opodatkowania SMBV w Niderlandach, mimo że ani odnośna korekta, ani metodyka zastosowana przez doradcę podatkowego nie wydają się uzasadnione.
- (160) Ponadto w ramach swojej trzeciej wątpliwości Komisja zakwestionowała wolnorynkowy charakter opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP, ponieważ wartość opłaty licencyjnej wydawała się niezwiązana z wartością leżącej u jej podstaw WI. Ponieważ w analizie cen transferowych zastosowano MMTN, odnośna opłata licencyjna w rzeczywistości odpowiada zyskowi rezydualnemu SMBV, co oznacza, że każdy odnotowany przez SMBV zysk powyżej poziomu [9–12] % kosztów operacyjnych zostaje przekształcony w opłatę licencyjną podlegającą odliczeniu od podatku (zob. rysunek 2).

⁽⁸⁴⁾ Aby zapoznać się z danymi finansowymi spółki, zob. motyw 140.

4. UWAGI NIDERLANDÓW

(161) W dniu 16 lipca 2014 r. Niderlandy przekazały swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Po pierwsze, Niderlandy skoncentrowały się na wyjaśnieniu, dlaczego wynagrodzenie uzgodnione w SMBV APA jest wynagrodzeniem wolnorynkowym oraz dlaczego metoda wybrana przez doradcę podatkowego jest właściwą metodą do ustalenia odnośnego wynagrodzenia. Po drugie, Niderlandy skoncentrowały się na wyjaśnieniu powodu, dla którego SMBV APA nie przynosi selektywnej korzyści spółce SMBV.

4.1. Uwagi dotyczące ustalania cen transferowych

(162) Według Niderlandów wynagrodzenie uzgodnione w SMBV APA jest wynagrodzeniem wolnorynkowym, a w tym przypadku MMTN jest właściwą metodą do ustalenia wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Niderlandy twierdzą, że ustalanie cen transferowych nie jest nauką ścisłą i co za tym idzie cena transferowa może mieścić się w rozstępie danych.

(163) Według Niderlandów zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych wynagrodzenie z tytułu transakcji między dwoma niezależnymi przedsiębiorstwami zazwyczaj odzwierciedla funkcje, jakie każde z tych przedsiębiorstw pełni, w związku z czym przegląd funkcjonowania powinien mieć kluczowe znaczenie dla oceny wolnorynkowego charakteru wynagrodzenia SMBV. Zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych punktem wyjścia przy ocenie prawidłowego stosowania zasady ceny rynkowej są warunki umowne.

(164) Według Niderlandów WI przeniesiona przez Starbucks na Alki LP w zakresie wiedzy i informacji dotyczących kawy obejmuje: wykorzystanie technologii i know-how dotyczące przepisów na mieszanie ziaren zielonej kawy, procesu palenia kawy oraz produkcji innych, pochodnych produktów kawowych.

(165) Niderlandy podkreślają, że nie można uznać, iż umowa dotycząca palenia kawy zawarta między Alki LP a SMBV stanowi zwykłą umowę licencyjną na WI. Odnośna umowa produkcyjna, zawarta na okres pięćdziesięciu lat, dotyczy palenia ziaren zielonej kawy przez SMBV. Przedmiotowa umowa dotycząca palenia kawy zawarta między klientem a wykonawcą reguluje również udzielenie prawa WI.

(166) Alki LP nie posiada siedziby w Niderlandach, a zatem – zgodnie z międzynarodowym podziałem kompetencji podatkowych – nie podlega opodatkowaniu w Niderlandach. Działalność prowadzona przez pracowników SMBV obejmuje i zawsze obejmowała:

1) działalność w zakresie produkcji/palenia kawy: zadania te wykonują technicy w dziedzinie palenia kawy, pracownicy zatrudnieni przy produkcji, obsłudze technicznej, kontroli jakości i magazynowaniu;

2) działalność w zakresie logistyki i wsparcia administracyjnego.

(167) Niderlandy utrzymują, że od początku celem Starbucks było założenie dobrze funkcjonującego zakładu palenia kawy niskiego ryzyka, a z biegiem lat fakty i okoliczności nie uległy istotnej zmianie. Niderlandy twierdzą, że Komisja nie może przytaczać fragmentów rozdziału 9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., ponieważ spółka SMBV nie brała udziału w żadnej restrukturyzacji biznesowej, a w momencie uzgadniania SMBV APA wytyczne te nie były jeszcze dostępne. Zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych wytycznych należy unikać wykorzystywania wiedzy po fakcie.

(168) Według Niderlandów SCTC odpowiada za kupno ziaren zielonej kawy. Niderlandy twierdzą ponadto, że SMBV nie bierze udziału w pozyskiwaniu surowców, ponieważ – zgodnie z umową dotyczącą palenia kawy – SMBV może pozyskiwać surowce wyłącznie od podmiotów wyznaczonych przez Alki LP. SMBV pełni jedynie rolę administracyjną w zakresie zarządzania zapasami i nie ponosi ostatecznego ryzyka związanego z zapasami.

(169) Dokładniej rzecz ujmując, jeżeli chodzi o wspomnianą rolę administracyjną, Niderlandy utrzymują, że, mimo iż na podstawie umowy dotyczącej zakupu zielonej kawy to SMBV odpowiada za udzielanie informacji wymaganych w odniesieniu do nabywanych ziaren zielonej kawy, to jednak spółka otrzymuje odnośne informacje od Alki LP i, w sposób ustalony przez Alki LP, od wykonawców. W związku z powyższym SMBV jedynie przekazuje dalej specyfikacje po otrzymaniu informacji wymaganych do tego celu. Według Niderlandów takie połączenie sprawia, że funkcja pełniona w związku z surowcami staje się porównywalna z funkcją polegającą na zapewnianiu towarów na zasadzie konsygnacji.

(170) Jeżeli chodzi o ostateczne ryzyko związane z zapasami, według Niderlandów o ile spółka SMBV zachowuje tytuł prawny do wszystkich produktów i materiałów wykorzystanych w działalności produkcyjnej oraz przewidziała rezerwy z tytułu strat w wartości zapasów, to jednak w ostatecznym rozrachunku SMBV nie ponosi kosztów, na pokrycie których przewidziano odnośne rezerwy. Biorąc pod uwagę sposób ustalania opłaty licencyjnej na podstawie umowy dotyczącej palenia kawy, koszty te ostatecznie ponosi Alki LP.

- (171) Według Niderlandów w negocjacjach biznesowych prowadzonych z wykonawcami/kupującymi Starbucks nie biorą udziału żadni pracownicy SMBV. W odniesieniu do ustalania cen Niderlandy twierdzą, że Starbucks [...] wyprowadza wzory na ustalenie cen łącznych. Zespół działu księgowości w Starbucks [...] za pośrednictwem Alki LP przedstawia spółce SMBV wykaz cen („[...] Wykaz cen”), które są wyliczane przy zastosowaniu wzorów na ustalenie cen łącznych i które stanowią podstawę umów dostawy zawieranych między SMBV a wykonawcami. Cenę zakupu ziaren zielonej kawy uiszczaną przez SMBV ustala się w oparciu o wzór na ustalenie ceny uwzględniający takie aspekty, jak [...]. Wraz ze wzrostem lub spadkiem kosztów bazowych zmianie ulega również podstawa kosztów wykorzystywana do ustalenia cen stosowanych między SMBV a wykonawcami. Wykonawcy są ponadto obowiązani do zakupu kawy i podstawowych towarów na podstawie umowy ADOA zawieranej między Starbucks Coffee BV a wykonawcami.
- (172) Według Niderlandów SMBV nie prowadzi działalności na podstawie umowy zawieranej z producentem produkującym z materiałów powierzonych. Wynikiem zaistniałych stosunków umownych jest sytuacja, w której ziarna zielonej kawy są nabywane legalnie, jednak bez wskazania funkcji, od SCTC i fakturowane do kupujących. Pomimo braku wskazania funkcji w zakresie kupna i sprzedaży zapasy muszą zostać ujęte w bilansie SMBV zgodnie ze standardami rachunkowości.
- (173) Według Niderlandów z opisanych powyżej stosunków umownych łączących SMBV, Alki LP, SCTC i wykonawców wynika, że SMBV jest producentem niskiego profilu ryzyka, co potwierdza przegląd funkcjonowania. Niderlandy uznają zatem SMBV za „podmiot pełniący najwęższy zakres funkcji” (weryfikowana strona), którego wynagrodzenie wolnorynkowe należy ustalić na podstawie analizy porównawczej.
- (174) Niderlandy twierdzą, że bazy danych wykorzystane do przeprowadzenia przedmiotowej analizy porównawczej nie zawierają żadnych danych szczegółowych, takich jak ceny transakcyjne czy warunki. Na podstawie dostępnych informacji możliwe było jedynie porównanie wyników operacyjnych danego podmiotu jako całości. Na szczeblu międzynarodowym najczęściej stosowana metodą jest MMTN. Według Niderlandów powyższe twierdzenie potwierdzają wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. i wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., które miały zastosowanie w momencie zawarcia SMBV APA.
- (175) Biorąc pod uwagę funkcje produkcyjne SMBV spółka ta stosuje wskaźnik poziomu zysku odzwierciedlający koszty (MMTN wraz z marżą zysku stosowaną wobec kosztów). W tym względzie Niderlandy podkreślają, że zgodnie z pkt 4.9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych ⁽⁸⁵⁾ niderlandzkie organy podatkowe zawsze rozpoczynają postępowanie dotyczące cen transferowych z perspektywy metody zastosowanej przez podatnika. Rozdział 2 dekretu również stanowi, że Niderlandy nie stosują „zasady najlepszej metody”. Według Niderlandów przedstawiony punkt wyjścia, który jest zgodny z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych, zastosowano również w SMBV APA, co skutkowało zatwierdzeniem MMTN jako wskaźnika poziomu dochodów SMBV.
- (176) W świetle pełnionej przez SMBV funkcji producenta produkującego z materiałów powierzonych kosztami odpowiednimi do ustalenia podstawy kosztów wykorzystywanej do obliczenia narzutu są koszty, z którymi wiąże się wartość dodana. Według Niderlandów w przypadku SMBV odpowiednimi kosztami generującymi wartość dodaną, wobec których stosuje się narzut, są koszty operacyjne. W związku z powyższym w oparciu o punkt odniesienia narzut wynosi [9–12] % kosztów operacyjnych. SMBV wykazuje niski profil ryzyka i nie generuje żadnej wartości dodanej w zakresie surowców, a ponadto ma drugorzędne znaczenie w zakresie produktów niezwiązanych z kawą. W podstawie kosztów uwzględniono koszty operacyjne związane z powyższymi ograniczonymi działaniami wspierającymi. W rezultacie również w przypadku odnośnych działań nalicza się narzut w wysokości [9–12] %.
- (177) Jeżeli chodzi o korekty porównywalności, Niderlandy twierdzą, że w czasie sporządzania sprawozdania w sprawie cen transferowych, na którym opiera się SMBV APA, nie istniały żadne wskazania dotyczące sposobu traktowania producentów o niskim profilu ryzyka. Niderlandy przyznają, że wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. rzeczywiście zawierają więcej instrukcji dotyczących korekt porównywalności, w tym korekt kapitału obrotowego, twierdzą jednak, że podane przykłady stanowią jedynie wskazówki, co oznacza, że przyjmując inne podejścia, również można uzyskać wynik zgodny z zasadą ceny rynkowej. Ponadto Niderlandy twierdzą, że ocena zgodności SMBV APA z zasadą ceny rynkowej musi opierać się na wiedzy i istniejących wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dostępnych w tym czasie, czyli wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. Dlatego też nie można było również zastosować załącznika do rozdziału III wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., w którym podano roboczy przykład korekty porównywalności.
- (178) Niderlandy przeprowadziły ponadto analizę wrażliwości dotyczącą rozstępu wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej, obliczonego według metodyki przyjętej w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, wprowadzając zmiany określonych parametrów. Niderlandy zmieniły okres brany pod uwagę w porównaniu i ponownie

⁽⁸⁵⁾ Punkt 4.9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. (oraz pkt 4.9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.) odnosi się do sytuacji, w których „ze względu na zawilość faktów podlegających ocenie nawet podatek działający w najlepszej intencji może popełnić błąd”.

obliczyły rozstępy uznane za rozstępy wolnorynkowe dla lat 2008–2012 i 2003–2012, w porównaniu z rozstępem w latach 2001–2005 uwzględnionym w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych. Co więcej, Niderlandy obliczyły rozstęp, który odnotowano by, gdyby odsetek KWS odliczany od wynagrodzenia w ramach drugiej korekty nie byłby ustalany według stopy EURIBOR powiększonej o 50 punktów bazowych, tylko według stopy EURIBOR pomniejszonej o 50 punktów bazowych, a ponadto zostałyby ujęty w pozycji, którą Niderlandy oznaczają jako „wskaźnik obrotów bieżących”. Niderlandy obliczyły również marżę osiąganą przez SMBV jako odsetek kosztów operacyjnych i kosztów surowców (wyłączając koszt związany z herbatą i inne pośrednie KWS) za lata 2008–2012 i 2003–2012, a uzyskany wynik porównały z narzutem na łączny koszt ponoszony przez porównywalne przedsiębiorstwa dla tych samych okresów zarówno na poziomie EBT i EBIT. Na podstawie przeprowadzonych symulacji Niderlandy doszły do wniosku, że wynagrodzenie obliczone z uwzględnieniem którejkolwiek z wątpliwości podniesionej przez Komisję nadal mieściłoby się w rozstępie wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. Zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych wprowadzanie korekt w odniesieniu do wynagrodzenia mieszczącego się w rozstępie wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej jest niedopuszczalne.

- (179) Ponadto bardziej ogólnie rzecz ujmując, Niderlandy odniosły się do zarzutu, zgodnie z którym nie zażądały umów bazowych, na podstawie których można by wykazać, że poziom ryzyka ponoszonego przez SMBV jest ograniczony, twierdząc, że takie działanie było niepotrzebne, ponieważ każde APA zawsze opiera się na podstawowym domniemaniu poprawności przedstawionych faktów i okoliczności, a jeżeli takie fakty nie są poprawne, to APA może zostać zakończony. Niderlandy utrzymują ponadto, że nie musiały żądać przedstawienia wszystkich umów, ponieważ dysponowały danymi historycznymi dotyczącymi założenia zakładu palenia kawy ⁽⁸⁶⁾.

4.2. Uwagi dotyczące stosowania art. 107 ust. 1 Traktatu

- (180) Niderlandy twierdzą ponadto, że spółce SMBV nie przyznano żadnej selektywnej korzyści ani nie udzielono żadnej pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (181) Niderlandy wyjaśniają, że zasada ceny rynkowej została włączona do art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych i rozwinięta w dekrete, co jest w pełni zgodne z art. 9 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Niderlandy przytoczyły to, co zostało już stwierdzone w samym dekrete, a mianowicie że dekret jest szczególnie ukierunkowany na aspekty, w zakresie których wytyczne OECD w sprawie cen transferowych pozwalają na dowolność interpretacji lub w zakresie których brak jest jasności”.
- (182) Niderlandy twierdzą w szczególności, że w sytuacjach dotyczących ustalania cen transferowych selektywna korzyść może mieć miejsce jedynie w przypadku wyraźnego odejścia od wytycznych OECD w sprawie cen transferowych i dekretu, a także w przypadku popełnienia oczywistych błędów w zakresie stosowania zasady ceny rynkowej, lub też w przypadku odejścia od przyjętej polityki krajowej. Przysługująca organom podatkowym swoboda w zakresie oceny i zatwierdzania metod i wyników w poszczególnych przypadkach w żaden sposób nie wiąże się jednak z jakąkolwiek selektywnością ani arbitralnym traktowaniem. Ponieważ zdaniem Niderlandów wynik SMBV APA stanowi możliwe do zaakceptowania przybliżenie ceny rynkowej, nie uznają one, że przynosi on korzyść SMBV.
- (183) Niderlandy twierdzą ponadto, że stosowany przez Komisję system odniesienia będący zwykłym systemem podatkowym opartym na różnicy między zyskami a stratami przedsiębiorstwa, które kontynuuje realizację swoich działań w normalnych warunkach rynkowych, nie został poprawnie określony. Zdaniem Niderlandów poprawnym systemem odniesienia powinny być przepisy dotyczące podatku od osób prawnych, w których w art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych uwzględniono zasadę ceny rynkowej, oraz dekret, w którym znajdują się dalsze wskazówki dotyczące stosowania tej zasady. Niderlandy twierdzą, że dopóki SMBV APA nie odbiega od postanowień art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych i dekretu, nie może występować selektywna korzyść.
- (184) Jeżeli chodzi o zastosowaną MMTN, Niderlandy twierdzą, że na mocy dekretu każdy podatnik ma co do zasady swobodę w wyborze metody ustalania cen transferowych, pod warunkiem że wybrana metoda prowadzi do uzyskania wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do konkretnej transakcji. W związku z tym wyrażone przez Komisję wątpliwości dotyczące stosowania MMTN wykraczają poza wątpliwości, jakie niderlandzkie organy podatkowe mogły wyrazić w odniesieniu do tej metody ustalania cen transferowych na podstawie dekretu. Ponadto Niderlandy podkreślają, że na mocy dekretu wymagane jest wyłącznie, by analiza cen transferowych wykazała rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej, a nie określoną cenę wolnorynkową.

⁽⁸⁶⁾ W tym kontekście Niderlandy odniosły się również do niewiążącego komunikatu Komisji w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych (por. COM(2007) 71), który stanowi, że „administracje podatkowe powinny dołożyć wszelkich starań, aby ograniczyć ciężar oceny do minimum, żądając tylko istotnych informacji”.

- (185) Ponadto zdaniem Niderlandów wydaje się, że w decyzji nie uwzględniono faktu, iż przedsiębiorstwa powiązane i niepowiązane nie zawsze znajdują się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Zawsze występują różnice między przedsiębiorstwami powiązanymi i niepowiązanymi i zdaniem Niderlandów fakt ten został również potwierdzony w decyzji Komisji w sprawie programu groepsrentebox⁽⁸⁷⁾.
- (186) Ponadto Niderlandy zauważyły, że jeżeli Komisja miałaby narzucić własną interpretację zasad podatkowych państw członkowskich, naruszyłoby to suwerenność Niderlandów.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

5.1. Uwagi Starbucks dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania i wezwania do udzielenia informacji rynkowych

- (187) W dniu 16 stycznia 2015 r. Starbucks przesłał swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania. Ponadto Starbucks przesłał Komisji informacje rynkowe w pismach z dnia 13 kwietnia 2015 r., 29 maja 2015 r., 10 września 2015 r. i 23 września 2015 r. Uwagi przedstawione przez Starbucks w dużej mierze przypominały uwagi przedstawione przez Niderlandy – w obu przypadkach twierdzono, że wynagrodzenie w SMBV APA miało charakter wolnorynkowy i nie przyznawało selektywnej korzyści na rzecz SMBV.
- (188) Po pierwsze Starbucks twierdzi, że SMBV pełni jedynie ograniczone, obciążone niewielkim ryzykiem funkcje na rzecz wsparcia ogólnosiwiatowej organizacji Starbucks obsługującej region EMEA. Na poparcie tego argumentu [...]. Zdaniem Starbucks główna odpowiedzialność SMBV polega na paleniu i pakowaniu kawy oraz na działaniach logistycznych i administracyjnych służących zapewnieniu bezproblemowej i skutecznej dostawy różnych towarów do wykonawców.
- (189) Jeżeli chodzi o wybraną strukturę, Starbucks twierdzi, że co prawda brano pod uwagę porozumienie dotyczące palenia kawy na zasadzie przesyłek, jednak takie rozwiązanie byłoby niepraktyczne i spowodowałoby zawiłości administracyjne oraz zawieranie zbyt licznych transakcji wewnątrz przedsiębiorstwa. W celu dostosowania struktury administracyjnej i prawnej do przepływu fizycznego towarów oraz mając na względzie skuteczność, Starbucks zdecydował się korzystać z usług SMBV jako podmiotu odpowiedzialnego za zawieranie umów i wystawianie faktur. Taka struktura wiąże się z ujmowaniem zapasów (ziaren zielonej kawy, produktów innych niż produkty kawowe i towarów niemających znaczenia strategicznego) w bilansie SMBV, ponieważ standardy i praktyka rachunkowości są zgodne z legalnym przepływem produktów. Starbucks twierdzi jednak, że rola SMBV jako podmiotu odpowiedzialnego za zawieranie umów i wystawianie faktur ma wyłącznie charakter administracyjny i nie powoduje jakiegokolwiek przeniesienia ryzyka lub odpowiedzialności komercyjnej na to przedsiębiorstwo, ponieważ zgodnie z umową dotyczącą palenia kawy to Alki LP, wspierane przez Starbucks US, ponosi całe ryzyko gospodarcze SMBV, w tym ryzyko związane z zapasami. Co więcej, mimo iż SMBV jest stroną odpowiedzialną za zawieranie umów z wykonawcami, odbywa się to na zasadzie umów standardowych, a podstawowe warunki określa Starbucks US. Ponadto z chwilą uzyskania przez SMBV własności prawnej zapasy również musiałyby pojawić się w bilansie tego przedsiębiorstwa, co zdaniem Starbucks wyjaśnia również, dlaczego SMBV przewidział rezerwy z tytułu zapasów, które utraciły przydatność, za co należy się odszkodowanie na mocy SMBV APA.
- (190) Jeżeli chodzi o wybraną metodę ustalania cen transferowych – chociaż nie uwzględniono jej w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych – Starbucks określił rolę Alki LP względem roli SMBV. Starbucks twierdzi, że ponieważ SMBV wykonuje wyłącznie rutynowe działania realizacyjne w dziedzinach palenia kawy, pakowania i wsparcia usług logistycznych i administracyjnych, a Alki LP udziela licencji na prawa do cennej własności intelektualnej i jest obciążone ryzykiem działalności gospodarczej, SMBV jest podmiotem charakteryzującym się najmniejszą złożonością. W związku z tym MMTN stanowi najodpowiedniejszą metodę ustalania cen transferowych. Starbucks twierdzi, że ponieważ nie istnieją porównywalne transakcje, które byłyby podobne do porozumienia zawartego między Alki LP a SMBV, MPCN nie byłaby odpowiednia do celów ustalania cen transferowych. W każdym przypadku niderlandzkie organy podatkowe muszą rozpocząć badanie ustalania cen transferowych, bazując na metodzie wybranej przez podatnika.
- (191) Starbucks przypomina, że stosowanie jakiegokolwiek metody ustalania cen transferowych generuje zwykle szereg danych liczbowych, które można w równym stopniu uzasadnić, ponieważ ustalanie cen transferowych nie należy do nauk ścisłych oraz że jakakolwiek analiza cen transferowych z założenia wygeneruje rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej oraz wnioski dotyczące jakiejś ceny wolnorynkowej, a nie określonej ceny wolnorynkowej.
- (192) Jeżeli chodzi o korekty, ich celem jest uwzględnienie istotnych różnic w profilach funkcjonowania SMBV oraz porównywalnych przedsiębiorstw uwzględnionych w próbie, aby otrzymać odpowiednie wynagrodzenie wolnorynkowe. Zdaniem Starbucks korekty te były odpowiednie, pod pewnymi względami konserwatywne, i z pewnością nie zaniżyły wynagrodzenia SMBV z tytułu pełnionych funkcji. W celu dalszego uzasadnienia racjonalności narzutu w wysokości [9–12 %] Starbucks zwrócił się do [doradcy podatkowego] o porównanie

⁽⁸⁷⁾ Decyzja Komisji 2009/809/WE z dnia 8 lipca 2009 r. w sprawie programu obniżenia odsetek w ramach grupy (program groepsrentebox), który Niderlandy zamierzają wprowadzić w życie (C 4/07 (ex N 465/06)) (Dz.U. L 288 z 4.11.2009, s. 26).

faktycznych wyników osiągniętych przez SMBV z faktycznymi wynikami osiągniętymi przez porównywalne przedsiębiorstwa w okresie 2008–2012. W tej analizie retrospektywnej wykazano, że narzut w wysokości [9–12 %] bez problemu mieścił się w odpowiednich zakresach. Ponadto potwierdza to wolnorynkowy charakter stosowanej metody ustalania cen transferowych dla SMBV, uzgodnionej w uprzednim porozumieniu cenowym zawartym z niderlandzkimi organami podatkowymi. Starbucks zwrócił się również do [firmy prawniczej] o przedstawienie drugiej opinii na temat tego, czy w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2007 r. prawidłowo zastosowano zasadę ceny rynkowej. [Firma prawnicza] nie przeprowadziła własnego faktycznego dochodzenia, lecz dokonała przeglądu sprawozdania w sprawie cen transferowych oraz dokumentów udostępnionych doradcy podatkowemu. Stwierdziła ona, że zasada ceny rynkowej została zastosowana w sposób racjonalny w odniesieniu do transakcji wewnątrzgrupowych SMBV.

- (193) Podobnie jak Niderlandy Starbucks twierdzi również, że Komisja nieprawidłowo określiła ramy odniesienia. Starbucks twierdzi, że systemem odniesienia powinien być niderlandzki system podatku od osób prawnych, a dokładniej art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych, dekret oraz praktyka administracyjna niderlandzkich organów podatkowych. Zdaniem obu stron obawa co do istnienia pomocy państwa mogłaby występować wyłącznie w przypadku, gdyby SMBV APA nie była zgodna ze zwykłą interpretacją i zwykłym stosowaniem zasady ceny rynkowej w Niderlandach. Starbucks twierdzi również, że nie określono grupy podatników stanowiącej grupę odniesienia oraz że przedsiębiorstwa powiązane i niepowiązane nie zawsze znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej⁽⁸⁸⁾. Ponadto Starbucks krytykuje podejście Komisji, które jest sprzeczne z podejściem niderlandzkich organów podatkowych polegającym na „przedkładaniu treści nad formę”.
- (194) W odpowiedzi na wystosowane przez Komisję wezwanie do udzielenia przez Starbucks informacji rynkowych Starbucks przedłożył uwagi, które przedstawiono w motywach 151–154. Starbucks wskazał także, iż Komisja nie może wykorzystać w swojej ocenie informacji, których data jest późniejsza niż data zawarcia SMBV APA.
- (195) W dniu 24 lipca 2015 r. przedsiębiorstwo Starbucks przedstawiło sprawozdanie opracowane przez [firmę zajmującą się doradztwem w zakresie zarządzania] w odpowiedzi na wniosek o przeprowadzenie analizy modeli wynagrodzenia dla usług produkcyjnych oraz logistycznych/administracyjnych. Starbucks twierdzi, że w sprawozdaniu tym poparto jego stanowisko dotyczące modelu wynagrodzenia i wybranego wskaźnika poziomu dochodów⁽⁸⁹⁾.

5.2. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) NOB twierdzi, że podstawę określenia, czy dane opodatkowanie podatnika na mocy APA stanowi pomoc państwa, powinny stanowić niderlandzkie ustawodawstwo, praktyka administracyjna i stosowanie zasady ceny rynkowej w chwili zawarcia APA. NOB twierdzi również, że zgodnie z dekretem niderlandzkie organy podatkowe nie stosują „zasady najlepszej metody” (tj. nie wymagają zastosowania najlepszej metody do obliczenia podstawy opodatkowania) oraz że w wyniku stosowania zasady ceny rynkowej zwykle uzyskuje się rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej zamiast jednej ceny wolnorynkowej. NOB zauważa, że odniesienie do ostrożnego i niezależnego operatora rynku zawarte w decyzji o wszczęciu postępowania wydaje się wprowadzać nowy rodzaj norm UE, które są nadrzędne wobec wytycznych OECD w sprawie cen transferowych służących do oceny charakteru cen wolnorynkowych w układzie podstawowym i których zakres wykracza poza zakres tych wytycznych. NOB zwraca się o potwierdzenie, że Komisja skorzysta z krajowego systemu prawnego jako ram odniesienia oraz że nie skorzysta z żadnych innych norm. Twierdzi on ponadto, że podatnicy powinni posiadać uzasadnione oczekiwania co do tego, że APA, które są zawierane w oparciu o krajową wykładnię praw krajowych, nie stanowią pomocy państwa.

5.3. VNO-NCW

- (197) VNO-NCW wyraża swoje zaniepokojenie w związku ze stosowaniem testu ostrożnego i niezależnego operatora rynku i wzywa do stosowania zatwierdzonych na szczeblu krajowym zasad ustalania cen transferowych jako punktu odniesienia do oceny selektywności. Przedsiębiorstwo to twierdzi, że stosowanie zasady ceny rynkowej zwykle pozwala uzyskać rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej zamiast jednej ceny wolnorynkowej.

⁽⁸⁸⁾ Ponownie odnosząc się do decyzji 2009/809/WE.

⁽⁸⁹⁾ Według wspomnianego sprawozdania marża od KWS jest zagwarantowana wyłącznie w przypadkach, gdy usługodawca jest odpowiedzialny za obszary takie jak opracowywanie produktu/badania i rozwój, strategiczne planowanie łańcucha dostaw, udzielanie zamówień publicznych o znaczeniu strategicznym i działania na rzecz generowania przychodu (tj. marketing, polityka cenowa i generowanie popytu), jak również ponosi powiązane ryzyka i zarządza nimi. Zdaniem Starbucks SMBV nie pełni tych funkcji. W sprawozdaniu stwierdzono ponadto, że funkcje takie jak bieżące planowanie, udzielanie zamówień niemających znaczenia strategicznego, konwersja, przetwarzanie zamówień, składowanie/logistyka oraz fakturowanie nieobciążone ryzykiem komercyjnym w związku z produktami, których dotyczą, gwarantują wyłącznie marżę w odniesieniu do własnych kosztów operacyjnych usługodawcy.

5.4. ATOZ

- (198) Główny argument ATOZ dotyczy podstawy prawnej decyzji o wszczęciu postępowania. ATOZ twierdzi, że w decyzji nie rozróżniono, czy porozumienie cenowe zawarte w SMBV APA znacznie odbiega od niderlandzkich praktyk administracyjnych, od zwyczajowych praktyk jakichkolwiek innych organów podatkowych lub od norm OECD, lecz stwierdza jedynie, że nie jest ona zgodna z zasadą ceny rynkowej. Zdaniem ATOZ wydaje się, że Komisja uważa, iż istnieje obiektywna norma dotycząca ceny wolnorynkowej, oparta na zasadach OECD oraz ujęta w pewien sposób w prawie Unii, która wykracza poza prawo krajowe i praktyki krajowe państw członkowskich. Według ATOZ Komisja powinna jednak rozważyć, czy SMBV APA jest zgodna z prawem niderlandzkim. ATOZ uważa, że podejście Komisji powoduje między innymi niepewność prawną wśród przedsiębiorstw wielonarodowych.

5.5. Oxfam

- (199) W swoich uwagach wyrażonych na poparcie prowadzonego przez Komisję dochodzenia Oxfam zachęca Komisję do zwiększenia swoich zdolności dochodzeniowych, biorąc pod uwagę również fakt, że Komisja może być bardziej odpowiednia niż organy krajowe do przeprowadzenia oceny strukturalnej praktyk państw członkowskich w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Oxfam wzywa Komisję do zapewnienia nałożenia odpowiednich sankcji w przypadkach, w których potwierdzono istnienie selektywnych korzyści, oraz szybkiego wycofania szkodliwych praktyk podatkowych.

5.6. BAK

- (200) BAK popiera argumenty określone przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania i twierdzi, że ogółem tego rodzaju umowy i struktury prawne zmniejszają podatki płacone na świecie, co ma negatywne konsekwencje dla konsumentów i pracodawców.

6. UWAGI PRZEDSIĘBIORSTWA X

- (201) Przedsiębiorstwo X, które nie chciało ujawniać swojej tożsamości, przedstawiło Komisji swoje uwagi w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania. Zdaniem tego przedsiębiorstwa z oceny przeprowadzonej przez nie jako konkurenta Starbucks wynika, że wartość dodana procesu palenia kawy (palenia i pakowania kawy, bez uwzględnienia kosztu materiałów opakowaniowych) do kawy zielonej wyniosłaby średnio 13–17 % kosztu kawy zielonej w przypadku kawy palonej i mielonej lub kawy ziarnistej. Zdaniem tego przedsiębiorstwa poziomy te miałyby zastosowanie we wszystkich kanałach dystrybucji.

7. INFORMACJE PRZEDSTAWIONE PRZEZ KONKURENTÓW STARBUCKS W ODPOWIEDZI NA WEZWANIE DO UDZIELENIA INFORMACJI RYNKOWYCH

7.1. Przedsiębiorstwa, z którymi Komisja skontaktowała się w kontekście wezwania do udzielenia informacji rynkowych

- (202) Jak wyjaśniono w motywie 20, aby Komisja mogła ukończyć swoją ocenę SMBV APA, wystosowała ona do czterech konkurentów Starbucks wezwanie do udzielenia informacji rynkowych na temat posiadanego modelu biznesowego oraz prowadzonych działań generujących wartość. Czterema konkurentami, o których mowa, są przedsiębiorstwo Y, Dallmayr, Nestlé i Melitta. Wyboru tych czterech przedsiębiorstw dokonano na podstawie założenia, że wszystkie te przedsiębiorstwa prowadzą aktywną działalność w sektorze palenia kawy oraz – będąc spółkami należącymi do grupy kapitałowej – mogą zapewnić wgląd w organizację działalności z zakresu palenia kawy w przedsiębiorstwie zintegrowanym.

7.2. Dallmayr

- (203) Pismem z dnia 27 kwietnia 2015 r. Dallmayr odpowiedział na wezwanie Komisji do przedstawienia informacji rynkowych.
- (204) Dallmayr poinformował Komisję, że palenia kawy dokonuje się w ramach niezależnej działalności gospodarczej albo działalność ta jest zintegrowana pionowo w przedsiębiorstwie. Większe przedsiębiorstwa zwykle przeprowadzają palenie kawy we własnym zakresie. Funkcja pozyskiwania jest zwykle zintegrowana z funkcją palenia kawy. Dallmayr nie zleca funkcji palenia kawy osobom trzecim.
- (205) Zdaniem Dallmayr raczej nietypowe jest uiszczanie opłaty licencyjnej przez osobę trzecią, która świadczy usługi z zakresu palenia kawy. W rzeczywistości przedsiębiorstwo Dallmayr oczekiwałoby, że to klient zapłaci podmiotowi zajmującemu się paleniem kawy, a nie odwrotnie.

7.3. Nestlé

- (206) Pismem z dnia 20 maja 2015 r. przedsiębiorstwo Nestlé odpowiedziało na wezwanie Komisji do przedstawienia informacji rynkowych. Przedsiębiorstwo Nestlé wskazało, że trzema elementami, które mają znaczenie dla tworzenia wartości kawy, są jakość (rodzaj ziaren), ciemna barwa (uzyskiwana w procesie palenia) oraz rozmiar ziarna do zmielenia. Przedsiębiorstwo wskazało również, że z powodu znaczenia procesu palenia dla wykształcenia się smaku produktu nie zleca i nie zleciłoby funkcji palenia kawy osobom trzecim.

7.4. Melitta

- (207) Pismem z dnia 26 maja 2015 r. Melitta odpowiedziała na wezwanie Komisji do przedstawienia informacji rynkowych. Melitta wskazała sytuacje, w których mogłaby zlecić palenie kawy osobom trzecim. Przypadki te obejmują następujące sytuacje: (i) gdy w fabryce przedsiębiorstwa brak dostępnej maszyny, która umożliwiłaby produkcję specjalnych rodzajów produktów, takich jak określone formaty opakowań lub torebek; (ii) gdy w fabryce przedsiębiorstwa brak dostępnej maszyny, która umożliwiłaby produkcję kawy rozpuszczalnej; oraz (iii) gdy sprzedaż przewyższa zdolności w zakresie palenia kawy i pakowania fabryki przedsiębiorstwa. W ostatnim przypadku, jeżeli palenie i pakowanie kawy zostaje zleczone na zasadzie outsourcingu osobom trzecim z powodu ograniczonej przepustowości, ziarna zielonej kawy przesyła się ze spółki Melitta do dostawcy, który przeprowadza proces palenia kawy i pakuje ją w produkt końcowy. Wspomniany gotowy produkt następnie dostarcza się spółce Melitta. Umowa tego typu została zawarta z tym samym dostawcą i obowiązuje od wielu lat.
- (208) Aby zapewnić wysoką jakość i charakterystyczny smak produktu końcowego, Melitta przekazuje zalecenia dotyczące krzywej palenia kawy albo określonych profili smakowych osobie trzeciej, której zleca palenie kawy.
- (209) W ustaleniu umownym nie przewidziano żadnej opłaty licencyjnej na rzecz Melitty z tytułu zlecenia na zasadzie outsourcingu działalności w zakresie palenia kawy osobom trzecim.

7.5. Przedsiębiorstwo Y

- (210) Pismem z dnia 27 kwietnia 2015 r. przedsiębiorstwo Y odpowiedziało na wezwanie Komisji do przedstawienia informacji rynkowych. Pismem z dnia 11 maja 2015 r. Komisja zwróciła się o wyjaśnienia, na które przedsiębiorstwo Y udzieliło odpowiedzi w dniu 21 maja 2015 r.
- (211) Przedsiębiorstwo Y nie zleca funkcji palenia kawy osobom trzecim. Palenie kawy jest zapewniane przez spółkę należącą do grupy kapitałowej, którą przedsiębiorstwo Y wyznaczyło jako producenta produkującego z materiałów powierzonych. Wspomniane przedsiębiorstwo zajmujące się paleniem kawy nie uiszcza żadnych opłat licencyjnych z tytułu użytkowania własności intelektualnej lub wiedzy fachowej wykorzystywanej w procesie palenia kawy.
- (212) Przedsiębiorstwo to uiszcza opłaty licencyjne z tytułu korzystania z systemów informatycznych. Jeżeli chodzi o wynagrodzenie spółki należącej do grupy kapitałowej, którą przedsiębiorstwo Y sklasyfikowało jako producenta produkującego z materiałów powierzonych, podstawę kosztów stanowią koszty produkcji, z wyłączeniem kosztów surowców. Koszty produkcji obejmują w szczególności energię, amortyzację maszyn (jak na przykład linii do palenia kawy i pakowania), koszty personelu, koszty systemu informatycznego i konserwacji sprzętu.

8. UWAGI NIDERLANDÓW DOTYCZĄCE UWAG OSÓB TRZECICH, UWAG PRZEDSIĘBIORSTWA X ORAZ ODPOWIEDZI NA WEZWANIE DO UDZIELENIA INFORMACJI RYNKOWYCH

8.1. Uwagi Niderlandów dotyczące uwag osób trzecich

- (213) W pismach z dnia 20 i 26 kwietnia 2015 r. Niderlandy wyraziły swoją całkowitą zgodę co do uwag przedstawionych przez Starbucks, NOB, VNO-NCW i ATOZ. Jeżeli chodzi o uwagi Oxfam, Niderlandy wskazały, że dotyczą one uwagi na temat szkodliwej konkurencji podatkowej w ujęciu ogólnym i nie zbadano w nich szczególnego przypadku sprawy SMBV. Niderlandy uznały roszczenia BAK za nieprawidłowe i w związku z tym wstrzymały się od wyrażenia opinii na ich temat.

8.2. Uwagi Niderlandów dotyczące uwag przedsiębiorstwa X

- (214) W piśmie z dnia 11 marca 2015 r. Niderlandy stwierdziły, że nie mogą przedstawić żadnej merytorycznej odpowiedzi na uwagi przedsiębiorstwa X, ponieważ Niderlandy nie otrzymały przeglądu funkcjonowania i poziomu odniesienia anonimowego konkurenta.

8.3. Uwagi Niderlandów dotyczące uwag przedsiębiorstwa Dallmayr i przedsiębiorstwa Y

- (215) W piśmie z dnia 27 maja 2015 r. Niderlandy przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji rynkowych przedstawionych przez Dallmayr i przedsiębiorstwo Y. Ogólnie rzecz biorąc, Niderlandy twierdzą, że brakuje przeglądu funkcjonowania i ustaleń umownych oraz że w związku z tym przeprowadzenie porównywania jest bardzo trudne, ponieważ obie strony nie zlecają funkcji palenia kawy niezależnej stronie trzeciej.
- (216) Jeżeli chodzi o Dallmayr, Niderlandy twierdzą, że definicja palenia kawy stosowana przez Dallmayr wykracza poza samo palenie kawy, ponieważ funkcja palenia kawy jest połączona z funkcją pozyskiwania. Ponadto zdaniem Niderlandów SMBV nie prowadzi działalności handlowej w odniesieniu do kawy i produktów innych niż kawa, wydaje się natomiast, że Dallmayr jest inaczej zorganizowany w tej kwestii. Co więcej, w odniesieniu do stosunku klient–wykonawca w Dallmayr Niderlandy twierdzą, że wynagrodzenie następuje w oparciu o masę i cenę ziaren zielonej kawy, obarczając ryzykiem zawodowym wykonawcę, co nie ma miejsca w przypadku SMBV.
- (217) Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwo Y, Niderlandy twierdzą, że palenie kawy uznaje się za funkcję rutynową oraz że obiekt służący do palenia kawy otrzymuje wynagrodzenie na podstawie metody koszt plus marża, przy czym koszt ziaren zielonej kawy nie jest częścią podstawy kosztów. Zdaniem Niderlandów podejście to jest w pełni zgodne z SMBV APA.

8.4. Uwagi Niderlandów dotyczące uwag Nestlé

- (218) Jeżeli chodzi o Nestlé, Niderlandy twierdzą, że wszystkie trzy elementy, które zdaniem Nestlé tworzą wartość kawy, są wykonywane przez inne zagraniczne przedsiębiorstwa należące do grupy Starbucks, a nie przez SMBV (SCTC pozyskuje ziarna i przeprowadza kontrole jakości, Alki LP zapewnia krzywe palenia kawy, a kawiarnie Starbucks miały kawę).

8.5. Uwagi Niderlandów dotyczące uwag Melitty

- (219) Melitta stwierdziła, że zdaniem Niderlandów trzy sytuacje opisane przez Melittę, w których funkcję palenia kawy zleca się na zasadzie outsourcingu osobom trzecim, są pod pewnymi względami inne od sytuacji SMBV. W sytuacjach 1 i 3 podobieństwo polega na tym, że funkcji pozyskiwania również nie pełni producent, natomiast różnicę stanowi zdaniem Niderlandów długość obowiązywania umowy dotyczącej palenia kawy (umowa zawierana na rok w porównaniu z umową dotyczącą palenia kawy zawartej na 50 lat) oraz poziom ryzyka zawodowego (które zdaniem Niderlandów byłoby na poziomie Alki LP w porównaniu z poziomem Melitty). Niderlandy uważają, że druga sytuacja różni się za bardzo, by móc dokonać porównania, ponieważ dotyczy nie tylko palenia ziaren kawy, lecz również produkcji produktów typu *all-inclusive*.

8.6. Uwagi Niderlandów dotyczące pism wystosowanych przez Starbucks z dnia 13 kwietnia, 29 maja 2015 r., 10 i 11 września 2015 r. oraz 23 września 2015 r.

- (220) W piśmie z dnia 19 czerwca 2015 r. Niderlandy przedstawiły swoje uwagi dotyczące informacji przekazanych przez Starbucks. W uwagach tych Niderlandy powtórzyły swoje stanowisko, zgodnie z którym uważają, że prawidłowymi ramami odniesienia powinien być niderlandzki krajowy system podatkowy, a w szczególności art. 8b ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r. i dekret. Twierdzą, że art. 8b i dekret zawsze mają zastosowanie do transakcji wewnątrz grupy, niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo zwróciło się o APA, czy też nie. Ponadto Niderlandy twierdzą, że MMTN jest najpowszechniej stosowaną metodą w ujęciu międzynarodowym oraz że Niderlandy nie stosują zasady najlepszej metody. Są one również zdania, że dobrą stroną stosowania MMTN jest to, że państwo musi rozważyć cenę transferową wyłącznie jednostronnie oraz że możliwa wyższa lub niższa cena transferowa ziaren zielonej kawy nie miałaby wpływu na podstawę opodatkowania SMBV, ponieważ koszt ziaren jest wyłączony z podstawy kosztów, na którą nakładana jest marża.
- (221) W swoim piśmie z dnia 25 września 2015 r. Niderlandy powtórzyły swoje oświadczenia, że na podstawie sprawozdania w sprawie cen transferowych, stosunków umownych między SMBV a jego kontrahentami oraz faktycznego zachowania SMBV należy uznać SMBV za producenta o niskim profilu ryzyka. Niderlandy twierdzą ponadto, że zgodnie z praktyką powszechnie panującą w Niderlandach nie można porównać niepowtarzalnych funkcji, takich jak połączenie przechowywania aktywów niematerialnych i prawnych oraz podejmowanie ryzyka związanego z działalnością gospodarczą, oraz że w związku z tym logiczne jest, że opłatę licencyjną oblicza się jako kwotę rezydualną. Zdaniem Niderlandów wydane przez nie oświadczenie, zgodnie z którym APA SMBV zostało zawarte w warunkach pełnej konkurencji i w pełni zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych, potwierdziły: druga opinia wydana przez [firmę prawniczą] (przedłożona wcześniej, zob. motyw 192), informacje przekazane przez przedsiębiorstwo Y⁽⁹⁰⁾, analiza wrażliwości przeprowadzona przez Niderlandy

⁽⁹⁰⁾ W przypadku przedsiębiorstwa Y narzut również jest stosowany wyłącznie w odniesieniu do wydatków operacyjnych.

(przedłożoną wcześniej, zob. motyw 178) oraz różne artykuły opracowane przez ekspertów podatkowych. Ponadto mimo iż Niderlandy twierdziły, że metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej nie mogła zostać zastosowana w sytuacji SMBV, ich zdaniem z analizy o charakterze MPCN przeprowadzonej na umowach zawartych między Starbucks a osobami trzecimi dotyczących palenia kawy lub wspólnego wytwarzania produktów kawowych (zob. motyw 152) wynika, że opłaty licencyjne uiszczane przez SMBV na rzecz Alki LP nie były zbyt wysokie ⁽⁹¹⁾.

- (222) W piśmie z dnia 7 października 2015 r. Niderlandy powtórzyły swój argument, że MPCN nie ma zastosowania do opłaty z tytułu opłaty licencyjnej dokonywanej przez SMBV na rzecz Alki LP. Ponadto Niderlandy wskazują, że cena, jaką SMBV płaci SCTC za zielone ziarna kawy, była ceną rynkową, biorąc pod uwagę fakt, że w ramach umowy ze Starbucks [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne nr 2] płaciło wyższą cenę za ziarna zielonej kawy niż SMBV. Ponadto Niderlandy przedstawiły informacje finansowe dotyczące 11 przedsiębiorstw z różnych państw członkowskich Unii, z których wszystkie były zarejestrowane pod kodem NACE „Przetwórstwo herbaty i kawy”, wskazując, że rentowność wszystkich tych przedsiębiorstw jest, ogólnie rzecz biorąc, podobna do rentowności SMBV lub niższa od niej oraz że od kilku okresów finansowych niektóre z tych przedsiębiorstw odnotowują nawet straty.

9. OCENA KWESTIONOWANEGO ŚRODKA POMOCY

9.1. Istnienie pomocy

- (223) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (224) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby zakwalifikować środek jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, muszą zostać spełnione wszystkie warunki określone w tym przepisie ⁽⁹²⁾. W związku z powyższym ugruntowaną praktyką jest, że aby móc zakwalifikować środek jako pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych; po drugie interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi; po trzecie środek musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą oraz po czwarte musi on zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem ⁽⁹³⁾.
- (225) Jeżeli chodzi o pierwszy warunek stwierdzenia istnienia pomocy państwa, SMBV APA został zawarty przez niderlandzkie organy podatkowe (*Belastingdienst*), które należą do administracji publicznej Niderlandów. APA wiąże się z zaakceptowaniem przez niderlandzkie organy podatkowe alokacji zysku wystosowanej przez Starbucks, na podstawie której SMBV corocznie określa swoje zobowiązanie z tytułu podatku od osób prawnych na rzecz Niderlandów. W związku z tym SMBV APA można przypisać Niderlandom.
- (226) Jeżeli chodzi o finansowanie środka z zasobów państwa, zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, za pośrednictwem którego organy publiczne przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które, choć nie wiąże się z pozytywnym przekazaniem zasobów państwowych, stawia jednak osoby, do których się ono stosuje, w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, stanowi pomoc państwa ⁽⁹⁴⁾. W dalszej części tekstu Komisja wykaze, że SMBV APA spowodowało obniżenie zobowiązania podatkowego SMBV w Niderlandach poprzez odstępianie od podatku, który w innym przypadku SMBV byłby zobowiązany uiścić zgodnie z ogólnym niderlandzkim systemem podatku od osób prawnych. W związku z tym należy uznać, że SMBV APA spowodowało straty zasobów państwowych, ponieważ jakiegokolwiek obniżenie podatków dla SMBV powoduje stratę dochodów podatkowych, które w innej sytuacji byłyby dostępne dla Niderlandów.
- (227) Jeżeli chodzi o drugi warunek stwierdzenia istnienia pomocy państwa, SMBV należy do grupy Starbucks, prowadzącego działalność na światową skalę podmiotu funkcjonującego we wszystkich państwach członkowskich Unii, zatem jakakolwiek pomoc na rzecz tego podmiotu może wpłynąć na handel wewnątrzunijny. Podobnie uznaje się, że środek przyznany przez państwo stanowi zakłócenie lub grozi zakłóceniem konkurencji

⁽⁹¹⁾ Zdaniem Niderlandów – mimo iż większość osób trzecich wykonuje inne określone działania poza działalnością związaną z paleniem kawy, ponosi ryzyko związane z działalnością lub posiada wypracowaną przez siebie WI – opłaty uiszczane przez te osoby trzecie na rzecz Starbucks (w formie wyższej ceny zakupu ziaren kawy albo w formie opłaty licencyjnej pobieranej od przychodów) są na podobnym poziomie co opłaty obowiązujące w SMBV. Zdaniem Niderlandów można jednak było spodziewać się obniżenia opłat lub cen z powodu bardziej złożonego profilu niektórych osób trzecich.

⁽⁹²⁾ Wyrok w sprawie C-399/08 P Komisja przeciwko Deutsche Post ECLI:EU:C:2010:481, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽⁹³⁾ Wyrok w sprawie C-399/08 P Komisja przeciwko Deutsche Post ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽⁹⁴⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 72 oraz przytoczone orzecznictwo.

w przypadku, gdy powoduje on poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjent konkuruje⁽⁹⁵⁾. W zakresie, w jakim SMBV APA zwalnia SMBV z zobowiązania podatkowego, które w innym przypadku przedsiębiorstwo to byłoby zobowiązane uiścić zgodnie z ogólnym niderlandzkim systemem podatku od osób prawnych, omawiane APA zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez wzmocnienie swojej sytuacji finansowej, w związku z czym w badanej sprawie spełniony został również czwarty warunek dotyczący stwierdzenia istnienia pomocy państwa.

- (228) Jeżeli chodzi o trzeci warunek stwierdzenia istnienia pomocy państwa, począwszy od motywu 252 Komisja wykaże, dlaczego uważa, że SMBV APA przyznało selektywną korzyść Starbucks w takim zakresie, w jakim powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego SMBV w Niderlandach poprzez odstąpienie od podatku, który byłby należny zgodnie z ogólnym niderlandzkim systemem podatku od osób prawnych, spełniając tym samym wszystkie warunki stwierdzenia istnienia pomocy zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu.

9.2. Istnienie selektywnej korzyści

- (229) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „art. 107 ust. 1 Traktatu wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów» w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności”⁽⁹⁶⁾.
- (230) Na potrzeby spraw podatkowych Trybunał Sprawiedliwości opracował trójstopniową analizę służącą określeniu, czy konkretny środek podatkowy jest selektywny⁽⁹⁷⁾. W pierwszej kolejności identyfikuje się powszechny lub „zwykły” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim będący „systemem odniesienia”. Po drugie ustala się, czy środek podatkowy objęty postępowaniem stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim rozróżnia podmioty gospodarcze, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, następnie – w ramach trzeciego etapu analizy – określa się, czy środek jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu odniesienia. Środek podatkowy stanowiący odstępstwo od zastosowania systemu odniesienia może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad tego systemu podatkowego⁽⁹⁸⁾. Jeżeli tak jest, środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu we wspomnianym etapie trzecim spoczywa na państwie członkowskim.

9.2.1. Określenie systemu odniesienia

9.2.1.1. System odniesienia składający się z ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych.

- (231) Co do zasady na potrzeby analizy selektywności system odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw objętych jego zakresem określonym przez cel tego systemu.
- (232) W obecnym przypadku Komisja uważa, że systemem odniesienia jest ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych, którego celem jest opodatkowanie dochodów wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Niderlandach⁽⁹⁹⁾. Przedsiębiorstwa posiadające siedzibę w Niderlandach są podatnikami będącymi rezydentami⁽¹⁰⁰⁾; podlegają podatkowi od osób prawnych od ich przychodów uzyskiwanych na całym świecie⁽¹⁰¹⁾. Przedsiębiorstwa nieposiadające siedziby w Niderlandach (przedsiębiorstwa niebędące rezydentami)

⁽⁹⁵⁾ Wyrok w sprawie 730/79 Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, pkt 11. Wyrok w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 80.

⁽⁹⁶⁾ Wyrok w sprawie C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 40.

⁽⁹⁷⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁹⁸⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417 pkt 65.

⁽⁹⁹⁾ Zob. również wyrok w sprawie C-78/08 do C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, pkt 50.

⁽¹⁰⁰⁾ Art. 2 ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r.

⁽¹⁰¹⁾ Standardowa stawka CIT wynosi 25 %. Obowiązują dwa przedziały opodatkowania dochodów. Stawka mniejsza w wysokości 20 % ma zastosowanie do pierwszego przedziału dochodów i dotyczy dochodów o wartości do 200 000 EUR.

podlegają opodatkowaniu w odniesieniu do dochodów pochodzących z niderlandzkich źródeł⁽¹⁰²⁾. To, czy przedsiębiorstwo zostaje uznane za posiadające siedzibę w Niderlandach do celów podatkowych ocenia się na podstawie okoliczności faktycznych. Do istotnych czynników tej oceny należą miejsce, w którym odbywa się faktyczne zarządzanie, oraz lokalizacja siedziby głównej. Zgodnie z ustawą o podatku od osób prawnych wszystkie przedsiębiorstwa podlegające prawu niderlandzkiemu uznaje się za posiadające siedzibę w Niderlandach⁽¹⁰³⁾.

- (233) Zgodnie z art. 3.25 Ustawy o Podatku Dochodowym z 2001 r. (*Wet inkomstenbelasting 2001*), który za pośrednictwem art. 8 ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r. ma zastosowanie również do podatników będących osobami prawnymi, roczne zyski podlegające opodatkowaniu należy określić na zasadzie dobrej praktyki biznesowej oraz w sposób spójny, niezależnie od możliwego wyniku⁽¹⁰⁴⁾. Zgodnie z dobrą praktyką biznesową można na przykład zastosować rezerwę na niezrealizowane straty, a zyski jeszcze niezrealizowane można zignorować.
- (234) Ogółem dochód do opodatkowania odpowiada wynikom finansowym brutto odzwierciedlonym w rachunku zysków i strat przedsiębiorstwa. Korekty można jednak zastosować w oparciu o konkretne przepisy podatkowe, takie jak obowiązujące zachęty podatkowe, zwolnienie kapitałowe, korekty wyników podatkowych pochodzących z transakcji niezrealizowanych w warunkach pełnej konkurencji oraz stosowanie różnych zasad amortyzacji zgodnie z zasadami opodatkowania i rachunkowości⁽¹⁰⁵⁾.
- (235) Podczas gdy określenie dochodów do opodatkowania w przypadku samodzielnych spółek niezintegrowanych/krajowych, które zawierają transakcje na rynku, jest dość proste, ponieważ opiera się ono na różnicy między dochodem a kosztami rynku konkurencyjnego, określenie dochodów do opodatkowania w przypadku zintegrowanych spółek należących do grupy kapitałowej takich jak Starbucks wymaga zastosowania wskaźników zastępczych. Jako punkt wyjścia do określenia podstawy opodatkowania, do której zastosowanie ma niderlandzki podatek od osób prawnych, pojedyncze, niezintegrowane przedsiębiorstwa mogą zastosować swoje wyniki finansowe brutto, ponieważ dochody te zależą od dyktowanych przez rynek cen uzyskanych nakładów oraz produktów i usług sprzedanych przez przedsiębiorstwo. Natomiast przedsiębiorstwo zintegrowane, które zawiera transakcje z przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw, w celu określenia swoich dochodów do opodatkowania najpierw będzie musiało oszacować ceny zastosowane w odniesieniu do tych transakcji wewnątrz grupy, przy czym ta szacowana wartość nie jest dyktowana przez rynek, lecz określana przez to samo przedsiębiorstwo, które kontroluje grupę.
- (236) Ta różnica w określaniu dochodów do opodatkowania przedsiębiorstw niezintegrowanych, tj. przedsiębiorstw nienależących do grupy przedsiębiorstw, a zatem przedsiębiorstw „pojedynczych”, i przedsiębiorstw zintegrowanych, tj. przedsiębiorstw należących do grupy przedsiębiorstw, nie ma jednak żadnego wpływu na cel niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych, jakim jest opodatkowanie zysków wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Niderlandach, niezależnie od tego, czy są niezintegrowane, czy zintegrowane. Zgodnie z ogólnym niderlandzkim systemem podatku od osób prawnych zyski wszystkich przedsiębiorstw będących rezydentami w Niderlandach podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób, bez dokonywania jakiegokolwiek rozróżnienia na grupy i przedsiębiorstwa niekontrolowane, w związku z czym oba rodzaje przedsiębiorstw należy uznać za znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle wewnętrznego celu tego systemu⁽¹⁰⁶⁾. Ponieważ celem SMBV APA jest określenie podstawy opodatkowania SMBV do celów pobierania podatku od osób prawnych w ramach tego systemu, ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych stanowi system odniesienia, w oparciu o który należy ocenić APA, aby ustalić, czy przedsiębiorstwo Starbucks otrzymało selektywną korzyść. Zgodnie z powyższym inny sposób, w jaki obowiązkowo określa się dochód do opodatkowania dla spółek zintegrowanych i niezintegrowanych, nie jest istotny w kontekście określenia systemu odniesienia do analizy selektywnej w niniejszej sprawie.
- (237) Potwierdza to również art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych oraz dekret wprowadzający zasadę ceny rynkowej OECD w niderlandzkim prawie podatkowym. Wstęp do dekretu stanowi, co następuje: „Polityka Niderlandów w zakresie zasady ceny rynkowej w dziedzinie międzynarodowego prawa podatkowego przewiduje, że zasada ta stanowi integralną część niderlandzkiego systemu przepisów podatkowych w wyniku włączenia jej w szeroką definicję dochodu, którą przedstawiono w sekcji 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r.”. Sekcja 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r. z kolei stanowi: „Zysk przedsiębiorstwa to kwota

⁽¹⁰²⁾ Zgodnie z art. 3 ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r. i rozdziałem III ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r., na mocy których opodatkowuje się przedsiębiorstwa niebędące rezydentami: 1) dochód z działalności gospodarczej pochodzący ze stałej siedziby znajdującej się w Niderlandach lub od stałego przedstawiciela; 2) dochód i zyski kapitałowe pochodzące z nieruchomości znajdujących się w Niderlandach; 3) dochód i zyski kapitałowe z praw związanych z poszukiwaniem zasobów naturalnych lub ich eksploatacją w Niderlandach lub na części szelfu kontynentalnego należącego do Niderlandów; 4) całość wynagrodzenia pobieranego przez kierownictwo podmiotu będącego rezydentem; 5) dochód z praw do zysków przedsiębiorstwa (z wyłączeniem obligacji i akcji), którego siedziba kierownictwa znajduje się w Niderlandach; oraz 6) dochód i zyski kapitałowe pochodzące z wierzytelności związanych z posiadaniem istotnego udziału.

⁽¹⁰³⁾ Art. 2 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r.

⁽¹⁰⁴⁾ Z oryginalnej niderlandzkiej wersji językowej: „De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt”.

⁽¹⁰⁵⁾ Rozdziały II i III ustawy o podatku od osób prawnych z 1969 r.

⁽¹⁰⁶⁾ Ogólnie uznaje się, że z perspektywy bezpośredniego opodatkowania przedsiębiorstw wszystkie przedsiębiorstwa posiadające przychody są w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

agregowanych korzyści, które niezależnie od nazwy i formy pochodzą od przedsiębiorstwa”. W związku z tym w dekreście, poprzez zawarte w nim odesłanie do sekcji 3.8 ustawy o podatku dochodowym z 2001 r. i koncepcji dochodu i zysku „niezależnie od nazwy i formy pochodzących od przedsiębiorstwa”, nie dokonuje się żadnego rozróżnienia między dochodem i zyskiem uzyskiwanym przez spółkę należącą do grupy kapitałowej czy uzyskiwanym przez samodzielną spółkę.

- (238) Według Niderlandów i przedsiębiorstwa Starbucks Komisja stwierdziła wcześniej w decyzji w sprawie programu „groepsrentebox”⁽¹⁰⁷⁾, że grupy i spółki niekontrolowane nie należą do tego samego systemu odniesienia⁽¹⁰⁸⁾. Tym samym zdają się one sugerować, że system odniesienia, według którego należy ocenić selektywność, może obejmować jedynie spółki podlegające tym samym zasadom ustalania cen transferowych, tj. spółki należące do grupy kapitałowej.
- (239) W pierwszej kolejności Komisja przypomina, że nie jest związana swoją praktyką decyzyjną. Każdy potencjalny środek pomocy należy ocenić pod względem merytorycznym w oparciu o obiektywne kryteria przewidziane w art. 107 ust. 1 Traktatu, więc nawet gdyby wykazano istnienie sprzecznej praktyki decyzyjnej, nie miałyby to wpływu na ustalenia określone w niniejszej decyzji⁽¹⁰⁹⁾.
- (240) W każdym przypadku i w przeciwieństwie do twierdzeń Niderlandów i przedsiębiorstwa Starbucks decyzja w sprawie programu „groepsrentebox” nie potwierdza, że jeżeli na rzecz spółki zintegrowanej przyznaje się środek podatkowy, system odniesienia musi ograniczać się jedynie do tych rodzajów spółek. Co więcej, nie można porównać celu środka podatkowego, którego dotyczy decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, do sytuacji w niniejszej sprawie, w związku z czym ustalenia Niderlandów i Starbucks określone na podstawie tej decyzji nie mają zastosowania do niniejszej sprawy.
- (241) Władze niderlandzkie ustanowiły niegdyś program „groepsrentebox” w celu zmniejszenia różnic w traktowaniu podatkowym finansowania kapitałowego i finansowania dłużnego w kontekście grupy oraz ograniczenia stosowania arbitrażu między tymi dwoma formami finansowania wewnątrzgrupowego⁽¹¹⁰⁾. W swojej ostatecznej decyzji Komisja zauważyła, że ze względu na cel przedmiotowego środka, zgodnie z którym miał on zmniejszyć różnice w traktowaniu podatkowym finansowania kapitałowego i finansowania dłużnego w kontekście grupy oraz, jako taki, ograniczyć stosowanie arbitrażu między tymi dwoma formami finansowania wewnątrzgrupowego, to „przedsiębiorstwa należące do grupy [a nie samodzielne przedsiębiorstwa] zostają skonfrontowane z arbitrażem między finansowaniem dłużnym i finansowaniem kapitałowym”⁽¹¹¹⁾. W świetle tej obserwacji, a także w świetle celu programu, którym było „osłabienie zachęty do arbitrażu pomiędzy finansowaniem w drodze dokapitalizowania i pożyczki oraz w tym kontekście zagwarantowanie neutralności podatkowej”⁽¹¹²⁾, Komisja uznała, że system odniesienia w tym przypadku powinien obejmować wyłącznie spółki podlegające podatkowi od osób prawnych i uczestniczące w transakcjach finansowych wewnątrz grupy⁽¹¹³⁾.
- (242) Z drugiej strony celem SMBV APA jest określanie podstawy opodatkowania SMBV, aby obliczyć należny podatek do celów pobierania od tej kwoty niderlandzkiego podatku od osób prawnych. Po pierwsze, chociaż można kwestionować, iż cel, na którym opiera się decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, ma znaczenie jedynie w kontekście grupowym (na przykład dlatego, że samodzielne spółki nie są objęte arbitrażem między różnymi formami finansowania), określenie podstawy opodatkowania do celów obliczenia rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych jest istotne i ma zastosowanie zarówno w odniesieniu do podmiotów należących do grupy, jak i do samodzielnych spółek.
- (243) Po drugie, chociaż SMBV rzeczywiście świadczy usługi innym spółkom należącym do grupy i w ten sposób prowadzi działalność w kontekście grupowym, transakcje, których dokonuje, mogły być dokonywane również poza grupą. SMBV jest spółką zajmującą się paleniem kawy i dystrybucją. Jak wynika z umów przedłożonych przez Starbucks, pozostałe spółki należące do grupy Starbucks zlecają tę funkcję osobom trzecim na zasadzie outsourcingu⁽¹¹⁴⁾. Co więcej, odpowiedzi udzielone na wezwanie do udzielenia informacji rynkowych skierowane do konkurentów również wykazują, że palenie kawy jest zlecane na zasadzie outsourcingu spółkom nienależącym do grupy kapitałowej⁽¹¹⁵⁾. W związku z tym działalność SMBV mogą podejmować niezależne spółki, nie tylko w okolicznościach czysto wewnątrzgrupowych⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Decyzja 2009/809/WE.

⁽¹⁰⁸⁾ Uwagi SMBV dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, sekcja 2.20.

⁽¹⁰⁹⁾ Wyrok w sprawie C-138/09 Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, pkt 21.

⁽¹¹⁰⁾ Program zapewnił, by dodatnie saldo odsetek otrzymanych z tytułu pożyczek wewnątrzgrupowych i wypłaconych odsetek nie było objęte podatkiem według standardowej stawki podatku od osób prawnych wynoszącej wówczas 25,5 %, ale by został opodatkowany zgodnie z programem „groepsrentebox” według stawki wynoszącej 5 %.

⁽¹¹¹⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 85.

⁽¹¹²⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 101.

⁽¹¹³⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 107.

⁽¹¹⁴⁾ Zob. motywy 148–150.

⁽¹¹⁵⁾ Por. odpowiedź Melitty przedstawioną w motywach 207–209.

⁽¹¹⁶⁾ Należy jednak zauważyć, że nawet gdyby SMBV było zaangażowane w transakcje finansowe, Komisja nie uznałaby decyzji w sprawie programu „groepsrentebox” za mającą zastosowanie, z jednej strony ze względu na inny cel, który był realizowany w programie odsetek w ramach grupy, a z drugiej strony – ze względu na określanie podstawy opodatkowania SMBV.

(244) Komisja stwierdza zatem, że systemem odniesienia, w oparciu o który należy ocenić SMBV APA, jest ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych w formie niderlandzkich zasad podatku od osób prawnych (ustawa o podatku od osób prawnych). Ten system odniesienia składa się w szczególności ze spójnego zestawu zasad stosowanych w oparciu o obiektywne kryteria opodatkowania zysków samodzielnych spółek, w przypadku których określenie dochodu do opodatkowania zwykle pokrywa się z wynikiem finansowym brutto (podlegającym pewnym korektom na podstawie prawa podatkowego), a także w oparciu o kryteria opodatkowania spółek należących do grupy kapitałowej, które odwołują się do cen transferowych w celu alokacji zysków. W świetle celu właściwego dla tego systemu, oba typy spółek – spółki niezintegrowane i zintegrowane – należy uważać za spółki będące w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.

9.2.1.2. Artykuł 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych oraz dekret nie stanowią właściwego systemu odniesienia.

(245) Niderlandy uważają, że systemem odniesienia powinien być dekret i że w związku z tym należy uznać SMBV za spółkę będącą w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej tylko w odniesieniu do spółek należących do grupy kapitałowej, które obejmuje dekret⁽¹¹⁷⁾. Zgodnie z powyższym istnienie selektywności wymagałoby dowodu potwierdzającego, że SMBV było traktowane pod względem podatków inaczej niż inne podmioty należące do grupy, które są rezydentami Niderlandów i które obejmuje dekret.

(246) Komisja nie akceptuje tego toku rozumowania.

(247) Jak wyjaśniono w motywie 236, celem niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek, które podlegają jego jurysdykcji podatkowej, niezależnie od tego, czy są to spółki zintegrowane czy niezintegrowane. Jak wyjaśniono w motywie 232, niderlandzki podatek od osób prawnych pobiera się od uzyskiwanych na całym świecie zysków spółek, których siedziba znajduje się w Niderlandach (jeżeli nie stosuje się konwencji podatkowej), podczas gdy spółki niebędące rezydentami, w tym niderlandzkie oddziały spółek zagranicznych, podlegają podatkowi jedynie w zakresie konkretnego dochodu uzyskanego w Niderlandach.

(248) Uznając, tak jak czynią to Niderlandy, że system odniesienia obejmuje wyłącznie spółki należące do grupy kapitałowej, ponieważ tylko one muszą stosować podczas alokacji zysków zasadę ceny rynkowej wymaganą zgodnie z art. 8b ustawy o podatku od osób prawnych i w dekreście, wprowadza się sztuczny podział spółek na podstawie ich struktury spółki do celów określania ich dochodów do opodatkowania, których ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych nie uznaje podczas opodatkowywania zysków spółek podlegających jego jurysdykcji podatkowej. Celem dekretu jest właśnie zapewnienie, by spółki należące do grupy kapitałowej i spółki samodzielne były traktowane w podobny sposób w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych oraz aby opodatkowywano zyski, które pochodzą z ich działalności, niezależnie od tego, czy działalność tę prowadzi się w kontekście wewnątrzgrupowym.

(249) Komisja stwierdza, że celem dekretu nie jest i nie może być określenie specjalnych zasad dla przedsiębiorstw powiązanych, ale wyjaśnienie stosowania zasady ceny rynkowej na podstawie art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych w świetle wytycznych OECD w sprawie cen transferowych ze względu na to, że cel dekretu jest, jak uznały Niderlandy, „szczególnie ukierunkowany na aspekty, w zakresie których wytyczne OECD w sprawie cen transferowych pozwalają na dowolność interpretacji lub w zakresie których brak jest jasności”. Zasady określone w dekreście mają zatem na celu dostosowanie traktowania podatkowego przedsiębiorstw powiązanych do traktowania przedsiębiorstw niepowiązanych w takim zakresie, by transakcje między stronami powiązаныmi były wyceniane zgodnie z zasadą ceny rynkowej i tym samym odzwierciedlały sytuację stron niepowiązanych do celów pobierania podatku od osób prawnych z ich zysków.

(250) W każdym przypadku Komisja zauważa, że gdyby argumenty Niderlandów i przedsiębiorstwa Starbucks, zgodnie z którymi dekret ustanawia specjalne zasady dla spółek zintegrowanych, zostały przyjęte, istnienie tych specjalnych zasad mogłoby samo w sobie prowadzić do istnienia selektywności. W sprawach podatkowych selektywność istnieje wówczas, gdy państwo członkowskie wyłącza przedsiębiorstwo/przedsiębiorstwa (lub pewien rodzaj przedsiębiorstw) z ogólnej zasady, która ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Istnieje ona również wtedy, gdy ustanawia się specjalny system odbiegający od ogólnej zasady z korzyścią dla pewnych, ale nie dla wszystkich przedsiębiorstw będących w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W związku z tym, mając na uwadze, że Komisja stwierdza, iż spółki zintegrowane i niezintegrowane są w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w zakresie objęcia dochodów niderlandzkim podatkiem od osób prawnych, stworzenie specjalnego systemu, który ma zastosowanie tylko do spółek zintegrowanych, co odbiega od ogólnych niderlandzkich zasad podatku od osób prawnych, ma samo w sobie charakter selektywny, w związku z czym wszelka korzyść przyznana na podstawie tego systemu ma charakter selektywny.

⁽¹¹⁷⁾ Uwagi Niderlandów dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania w sekcji 3.2.

- (251) Komisja stwierdza zatem, że w niniejszym przypadku systemem odniesienia, w oparciu o który należy ocenić SMBV APA, jest ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych, niezależnie od tego, czy podatek od osób prawnych w ramach tego systemu obejmuje spółki należące do grupy kapitałowej, czy spółki niezależne.

9.2.2. *Selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych*

- (252) Po ustaleniu, że ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych stanowi system odniesienia, w oparciu o który należy ocenić SMBV APA, istotne jest określenie, czy APA stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia prowadzące do nierównego traktowania spółek, które są w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (253) W związku ze wspomnianym drugim etapem analizy selektywności, ustalenie, czy środek podatkowy stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, będzie w ogólnym ujęciu pokrywać się z określeniem korzyści przyznanej beneficjentowi w ramach tego środka Rzeczywiście, jeżeli środek podatkowy powoduje nieuzasadnione obniżenie zobowiązania podatkowego beneficjenta, który w innym wypadku podlegałby wyższej wartości podatku w ramach systemu odniesienia, zmniejszenie to stanowi zarówno korzyść przyznaną na podstawie środka podatkowego, jak i odstępstwo od systemu odniesienia.
- (254) Trybunał jest zdania, że w przypadku środka pomocy indywidualnej, w przeciwieństwie do programu, „ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka”⁽¹¹⁸⁾. W niniejszym przypadku środkiem pomocy indywidualnej, z którego korzysta SMBV, jest SMBV APA, które potwierdza metodykę określania dochodu do opodatkowania tej spółki w Niderlandach w zakresie funkcji, które pełni ona w ramach grupy Starbucks i które podlegają następnie opodatkowaniu w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych.

9.2.3. *Selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od zasady ceny rynkowej*

- (255) Co do zasady, funkcją APA jest uprzednie ustalenie, że w danym przypadku zastosowanie ma zwykły system podatkowy, przy uwzględnieniu zestawu faktów i okoliczności szczególnych dla tego przypadku, na określony czas i pod warunkiem że w stosowaniu APA w tym szczególnym zestawie faktów i okoliczności nie zaistnieje żadna istotna zmiana. Jeżeli APA opiera się na metodzie oceny, która w nieuzasadniony sposób odbiega od skutków normalnego stosowania zwykłego systemu podatkowego, uznaje się, że to właśnie APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz jego beneficjenta w zakresie, w jakim to selektywne traktowanie powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego danego beneficjenta w danym państwie członkowskim w porównaniu ze spółkami będącymi w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej.
- (256) Zgodnie z wymogami art. 107 ust. 1 Traktatu korzyść oznacza korzyść gospodarczą, której dane przedsiębiorstwo nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych, tj. bez interwencji państwa⁽¹¹⁹⁾. W związku z tym korzyść występuje zawsze, ilekroć sytuacja finansowa przedsiębiorstwa ulega poprawie w wyniku interwencji państwa. Taką poprawę można wykazać poprzez porównanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa wynikającej z zastosowania kwestionowanego środka z sytuacją finansową tego przedsiębiorstwa, która miałaby miejsce, gdyby środek ten nie został przyznany⁽¹²⁰⁾. Korzyść może polegać zarówno na przyznaniu dodatkowej korzyści gospodarczej, jak i na złagodzeniu opłat zwykle zawartych w budżecie przedsiębiorstwa⁽¹²¹⁾.
- (257) Jak wyjaśniono w motywie 42 i następnym, podczas zawierania SMBV APA Niderlandy przyjęły metodykę określania dochodu SMBV do opodatkowania w Niderlandach zgodnie z propozycją doradcy podatkowego Starbucks przedstawioną w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, która pozwala SMBV na określenie jego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Niderlandach w ujęciu rocznym na okres obowiązywania wspomnianego APA. W bardziej szczegółowym ujęciu, w związku z brakiem transakcji zawartych w warunkach rynkowych, które miałyby miejsce w przypadku niezintegrowanej, niezależnej spółki, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych potwierdzonym przez SMBV APA określono zysk, który należy przydzielić tej spółce należącej do grupy Starbucks i który wynika z transakcji zawieranych przez tę spółkę z pozostałymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej grupy Starbucks.

⁽¹¹⁸⁾ Wyrok w sprawie C-15/14 Komisja przeciwko MOL, ECLI:EU:C:2015:362, pkt 60; zob. również sprawa T-385/12 Orange przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2015:117.

⁽¹¹⁹⁾ Wyrok w sprawie C-39/94 SFEI i in., ECLI:EU:C:1996:285, pkt 60; sprawa C-342/96 Hiszpania przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1999:210, pkt 41.

⁽¹²⁰⁾ Wyrok w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽¹²¹⁾ Zob. na przykład wyrok w sprawie C-387/92 Banco Exterior de Espana, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Trybunał Sprawiedliwości stwierdził już, że zmniejszenie podstawy opodatkowania, które wynika z zastosowania środka podatkowego umożliwiającego podatnikowi zastosowanie w transakcjach wewnątrz grupy cen transferowych, które nie przypominają cen, jakie naliczono by w warunkach wolnej konkurencji między niezależnymi przedsiębiorstwami negocjującymi w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji, stanowi selektywną korzyść przyznaną temu podatnikowi, ponieważ jego zobowiązanie podatkowe w ramach zwykłego systemu podatkowego zostaje zmniejszone w porównaniu ze spółkami niezależnymi, które bazują na swoich wynikach finansowych brutto przy określaniu swoich podstaw opodatkowania ⁽¹²²⁾.
- (259) W wyroku w sprawie belgijskiego systemu podatkowego ustanowionego na korzyść centrów koordynacyjnych ⁽¹²³⁾ Trybunał Sprawiedliwości ocenił zaskarżenie decyzji Komisji, w której ustalono m.in., że metoda określania dochodu do opodatkowania na podstawie tego systemu zapewniała tym centrom selektywną korzyść ⁽¹²⁴⁾. Zgodnie z tym systemem opodatkowany zysk jest określony ryczałtowo jako procent od kwoty wydatków i kosztów działalności, z których wyłączone są koszty personelu i koszty finansowe. Zdaniem Trybunału „w celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrom, należy [...] porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”. Trybunał stwierdził następnie, że „skutkiem wyłączenia [kosztów personelu i kosztów finansowych] z kosztów uwzględnianych przy określeniu opodatkowanego dochodu tych centrów jest fakt, że ceny rozliczeń nie są podobne do cen, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji”, co Trybunał uznał za „[przynoszące] korzyści centrom koordynacyjnym” ⁽¹²⁵⁾.
- (260) Trybunał przyjął zatem, iż środek podatkowy skutkujący tym, że spółka należąca do grupy kapitałowej nalicza ceny transferowe nieodzwierciedlające cen, które naliczono by w warunkach wolnej konkurencji, tj. cen negocjowanych przez niezależne przedsiębiorstwa w porównywalnych okolicznościach i w warunkach pełnej konkurencji, zapewnia korzyść tej spółce należącej do grupy kapitałowej w takim zakresie, że powoduje obniżenie podstawy opodatkowania tej spółki i zarazem jej zobowiązania podatkowego w ramach zwykłego systemu podatku od osób prawnych.
- (261) Zasada, zgodnie z którą transakcje między przedsiębiorstwami wewnątrz grupy należy wynagradzać w taki sposób, jakby wynagrodzenie to było uzgodnione przez niezależne przedsiębiorstwa prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji, nazywana jest ogólnie „zasadą ceny rynkowej”. W wyroku w sprawie belgijskich centrów koordynacyjnych Trybunał Sprawiedliwości potwierdził zasadę ceny rynkowej jako punkt odniesienia dla określenia, czy spółka należąca do grupy kapitałowej otrzymuje korzyść do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu w wyniku zastosowania środka podatkowego, który określa jej ceny transferowe i zarazem jej podstawę opodatkowania.
- (262) Celem zasady ceny rynkowej jest zapewnienie, by transakcje zawierane między spółkami należącymi do grupy kapitałowej podlegały traktowaniu podatkowemu z uwzględnieniem odniesienia do kwoty zysku, którą uzyskano by, gdyby tych samych transakcji dokonywały niezależne spółki. W innym przypadku podczas określania swoich dochodów do opodatkowania spółki należące do grupy kapitałowej korzystałyby z przychylnego traktowania w ramach zwykłego systemu podatku od osób prawnych, które nie jest dostępne dla spółek niezależnych, co prowadziłoby do nierównego traktowania spółek będących w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu takiego systemu, a mianowicie celu opodatkowywania zysków wszystkich spółek podlegającej jego jurysdykcji podatkowej.
- (263) Ocena Komisji dotycząca tego, czy Niderlandy przyznały selektywną korzyść na rzecz SMBV, musi zatem polegać na zweryfikowaniu, czy metodyka zatwierdzona przez niderlandzkie organy podatkowe poprzez zawarcie APA w celu określenia dochodów SMBV do opodatkowania w Niderlandach odbiega od metodyki, która prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego, a zarazem odbiega od zasady ceny rynkowej. W zakresie, w jakim metodyka zatwierdzona w SMBV APA przez Niderlandy powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określany jest na rynku, należy uznać, że to właśnie APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

⁽¹²²⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²³⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁴⁾ Decyzja Komisji 2003/757/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na korzyść centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25).

⁽¹²⁵⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 96–97.

- (264) Zasada ceny rynkowej nieodzownie stanowi zatem część oceny Komisji na podstawie art. 107 ust. 1 Traktatu dotyczącej środków podatkowych, które przyznano spółkom należącym do grupy kapitałowej, niezależnie od tego, czy państwo członkowskie włączyło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego. Jest ona stosowana do określenia, czy dochody do opodatkowania spółki należącej do grupy kapitałowej do celów podatku od osób prawnych określono na podstawie metodyki, która jest zbliżona do warunków rynkowych, tak aby spółka nie była traktowana korzystnie w ramach ogólnego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania jest określany na rynku. Aby uniknąć wszelkich wątpliwości, zasada ceny rynkowej stosowana przez Komisję w jej ocenie pomocy państwa nie jest zatem zasadą, o której mowa w art. 9 modelowej konwencji OECD, tylko instrumentem niewiążącym, stanowi jednak ogólną zasadę równego traktowania pod względem podatkowym wchodzącą w zakres stosowania art. 107 ust. 1 Traktatu, która wiąże państwa członkowskie i z której zakresu nie są wyłączone krajowe przepisy podatkowe ⁽¹²⁶⁾.
- (265) W związku z tym w odpowiedzi na argument Niderlandów, zgodnie z którym podczas przeprowadzania oceny tego typu Komisja zastępuje krajowe organy podatkowe w ich interpretacji prawa krajowego właściwego dla nich ⁽¹²⁷⁾, Komisja przypomina, że nie bada ona, czy SMBV APA jest zgodne z zasadą ceny rynkowej określoną w art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych lub z dekretem, lecz czy niderlandzkie organy podatkowe zapewniły SMBV selektywną korzyść do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu, zawierając APA potwierdzające alokację zysków odbiegającą od kwoty zysku, który opodatkowano by w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych, jeżeli te same transakcje zawarłyby niezależne spółki negocjujące w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji.
- (266) W odpowiedzi na argument przywołany przez Niderlandy i przedsiębiorstwo Starbucks, który stanowi, że ponieważ ustalanie cen transferowych nie jest nauką ścisłą, ocena porozumienia w sprawie cen transferowych uzgodnionych w SMBV APA przeprowadzana przez Komisję powinna zostać bezwzględnie ograniczona ⁽¹²⁸⁾, Komisja przypomina, że element ustalania cen transferowych, jakim jest przybliżenie, należy oceniać w świetle tego celu. Chociaż w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. rzeczywiście uznano, że ustalanie cen transferowych nie jest nauką ścisłą, jak stwierdzono w pkt 1.13 tych wytycznych, w tym samym punkcie wyjaśniono najpierw, że „nie należy zapominać o celu, jakim jest znalezienie rozsądnego przybliżenia wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w oparciu o wiarygodne informacje”. Celem wytycznych OECD w sprawie cen transferowych jest opracowanie, na rzecz organów podatkowych i przedsiębiorstw wielonarodowych, najważniejszych metod szacowania cen wolnorynkowych na potrzeby transakcji transgranicznych dokonywanych między przedsiębiorstwami powiązаныmi do celów podatkowych. Realizacja tego celu byłaby niemożliwa, gdyby szacunkowy charakter określania cen transferowych mógł być wykorzystywany do lekceważenia konsensusu dotyczącego właściwych metodyk ustalania cen transferowych, które stanowią wspomniane wytyczne. Nie można zatem odwołać się do szacunkowego charakteru zasady ceny rynkowej, aby uzasadnić analizę cen transferowych, która jest albo niespójna metodycznie, albo oparta na niewłaściwym doborze elementów porównawczych.
- (267) Podsumowując, jeżeli można wykazać, że metodyka przyjęta przez niderlandzkie organy podatkowe podczas zawierania SMBV APA celem określenia dochodów SMBV do opodatkowania w Niderlandach odbiega od metodyki, która prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego, a zarazem odbiega od zasady ceny rynkowej, należy uznać, że to APA przyznaje selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów art. 107 ust. 1 Traktatu w zakresie, w jakim powoduje ono obniżenie zobowiązania podatkowego SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których podstawę opodatkowania określa się na podstawie zysków uzyskanych przez nie w warunkach rynkowych.

9.2.3.1. Wybory metodyczne, parametry i korekty, na których opiera się SMBV APA

- (268) W SMBV APA przyjęto metodykę określania alokacji zysku dla SMBV w ramach grupy Starbucks, która to metodyka opiera się na sprawozdaniu w sprawie cen transferowych opracowanym przez doradcę podatkowego SMBV i przedstawiającym obliczenia wynagrodzenia za funkcję wykonywaną przez SMBV (palenie/produkcja).

⁽¹²⁶⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81.

⁽¹²⁷⁾ Zob. motyw 186.

⁽¹²⁸⁾ Zob. motywy 162 i 191.

- (269) Obliczając wynagrodzenie należne SMBV, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych doradca podatkowy podejmuje kolejne wybory metodyczne:
- (i) wybór dotyczący stosowania MMTN w celu oszacowania dochodu do opodatkowania;
 - (ii) wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu dochodów w zastosowaniu MMTN ⁽¹²⁹⁾; oraz
 - (iii) zastosowanie korekty kapitału obrotowego w celu zniwelowania różnic między SMBV a elementami porównawczymi wykorzystanymi, aby oszacować narzut wolnorynkowy ⁽¹³⁰⁾.
- (270) Sprawozdanie w sprawie cen transferowych dotyczy wynagrodzenia za funkcję palenia kawy, którą pełni SMBV, równego narzutowi w wysokości [9–12] % jego kosztów operacyjnych, co niderlandzkie organy podatkowe przyjęły jako wynagrodzenie wolnorynkowe w SMBV APA. Niderlandzkie organy podatkowe następnie przyjęły w SMBV APA, że wszelki zysk wytworzony przez SMBV i wykraczający poza wspomniany poziom wynagrodzenia zostanie wypłacony jako opłata licencyjna na rzecz Alki LP.
- (271) W następnych sekcjach Komisja wyjaśni powody, dla których sądzi, że niderlandzkie organy podatkowe nie powinny były zaakceptować w SMBV APA części wyborów metodycznych będących podstawą sprawozdania w sprawie cen transferowych, ponieważ akceptacja ta skutkuje uzyskaniem takiego dochodu SMBV do opodatkowania, którego nie można uznać za wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego i który powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego SMBV w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi o dochodach do opodatkowania określanych na rynku.
- (272) Przede wszystkim w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zidentyfikowano ani nie przeanalizowano transakcji między SMBV a podmiotami powiązаныmi a niepowiązаныmi ⁽¹³¹⁾, co stanowi niezbędny pierwszy krok w ocenie wolnorynkowego charakteru warunków handlowych, które stosowano między odnośnymi stronami do celów ustalania cen transferowych. W bardziej szczegółowym ujęciu, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano, czy uiszczanie przez SMBV opłaty licencyjnej na rzecz Alki LP za licencję na WI dotyczącą palenia kawy, co stanowiło transakcję wewnątrz grupy, w odniesieniu do której rzeczywiście wniesiono o SMBV APA i je przyznano ⁽¹³²⁾, było zgodne z zasadą ceny rynkowej. Jak wykaże Komisja, analiza cen transferowych dotycząca wartości wolnorynkowej tej opłaty licencyjnej, oparta o porównywalne transakcje między podmiotami niepowiązаныmi, prowadzi do wniosku, zgodnie z którym za WI dotyczącą palenia kawy przyznaną przez Alki LP na rzecz SMBV nie jest należna żadna opłata licencyjna ⁽¹³³⁾. W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano również, czy cena naliczona przez SCTC dla SMBV za ziarna zielonej kawy jest ceną wolnorynkową. Jak wykaże Komisja, istotny wzrost tej ceny od 2011 r., który skutkował zmniejszeniem wyników finansowych brutto SMBV od tego roku, nie ma żadnego uzasadnienia opartego o sytuację rynkową ⁽¹³⁴⁾.
- (273) Co więcej, niezależnie od poprzedniego motywu, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie uwzględniono analizy złożoności funkcji wszystkich spółek należących do grupy kapitałowej uczestniczących w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, w szczególności Alki LP, i przyjęto zarazem, że SMBV należy postrzegać jako sprawujące „najmniej złożoną funkcję” i zarazem jako „weryfikowaną stronę” do celu zastosowania MMTN ⁽¹³⁵⁾.
- (274) Ponadto, niezależnie od ustaleń dwóch poprzednich motywów, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych błędnie zidentyfikowano główne funkcje SMBV, które należy wynagrodzić, i w nieprawidłowy sposób dążono do oszacowania tego wynagrodzenia na podstawie kosztów operacyjnych ⁽¹³⁶⁾.
- 9.2.3.2. W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano transakcji wewnątrz grupy, w odniesieniu do której rzeczywiście wniesiono o SMBV APA i je przyznano.
- (275) W SMBV APA zatwierdzono opodatkowane wynagrodzenie dla SMBV za pełnienie funkcji palenia kawy. Wyrażono również zgodę na to, by wszelkie zyski wygenerowane przez SMBV i przekraczające wspomniany poziom wynagrodzenia zostały wypłacone jako opłata licencyjna na rzecz Alki LP, która to spółka nie podlega opodatkowaniu w Niderlandach.

⁽¹²⁹⁾ Zwany „pierwszą korektą” w motywach 49, 97 i 100 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽¹³⁰⁾ Zwany „drugą korektą” w motywie 52 decyzji o wszczęciu postępowania. Podczas gdy dwa pierwsze wybory zostały omówione w wytycznych OECD, kolejny wybór, polegający na zastosowaniu korekty kapitału obrotowego, nie jest ujęty w wytycznych OECD w sposób, w jaki zastosował go w niniejszym przypadku doradca podatkowy.

⁽¹³¹⁾ Transakcja między podmiotami powiązаныmi jest to transakcja między dwoma przedsiębiorstwami, które są wzajemnie ze sobą powiązane, podczas gdy transakcja między podmiotami niepowiązаныmi jest to transakcja między przedsiębiorstwami, które są od siebie wzajemnie niezależne.

⁽¹³²⁾ Sekcja 9.2.3.2.

⁽¹³³⁾ Sekcja 9.2.3.3 lit. a)–e).

⁽¹³⁴⁾ Sekcja 9.2.3.3 lit. f).

⁽¹³⁵⁾ Sekcja 9.2.3.4.

⁽¹³⁶⁾ Sekcja 9.2.3.5.

- (276) Innymi słowy, zawierając SMBV APA, niderlandzkie organy podatkowe wyraźnie zgodziły się na to, by metodyka doradcy podatkowego dotycząca obliczania opodatkowanego wynagrodzenia należnego SMBV za pełnienie funkcji palenia kawy bezpośrednio określała poziom opłaty licencyjnej, którą SMBV miało płacić na rzecz Alki LP za zawarte między nimi porozumienie licencyjne w zakresie WI dotyczącej palenia kawy. W SMBV APA wyrażono również wyraźną zgodę na to, by rzeczywisty poziom zysków wygenerowanych przez SMBV w Niderlandach został zmniejszony do celów podatkowych o tę opłatę licencyjną, co miało skutkować niższym dochodem do opodatkowania niż dochód faktycznie zaksięgowany. Rzeczywiście, gdyby wyniki finansowe brutto SMBV były wyższe niż poziom wynagrodzenia uzgodniony w SMBV APA, opłata licencyjna na rzecz Alki LP zostałaby zwiększona o różnicę między tym poziomem wynagrodzenia a wynikami finansowymi brutto SMBV.
- (277) W związku z tym opłata licencyjna stanowi zmienną korekcyjną określoną poprzez połączenie wyników finansowych brutto SMBV i wynagrodzenia uzgodnionego w SMBV APA. Porozumienie licencyjne w zakresie WI dotyczącej palenia kawy zawarte między Alki LP a SMBV stanowi, jako takie, transakcję, w odniesieniu do której rzeczywiście wniesiono o SMBV APA i je przyznano, zaś metodyka określania poziomu opłaty licencyjnej jako zmiennej korekcyjnej stanowi transakcję, którą rzeczywiście wyceniono w SMBV APA.
- (278) W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, na którym opiera się to APA, zaproponowano jednak tylko wynagrodzenie dla SMBV, analizując funkcję, którą ta spółka pełni (palenie kawy/produkcja), poprzez zastosowanie MMTN; przy ustalaniu zaproponowanego wynagrodzenia opłata licencyjna nie została zidentyfikowana w tym sprawozdaniu jako zmienna korekcyjna. W konsekwencji w sprawozdaniu tym nie zidentyfikowano ani nie przeanalizowano porozumienia licencyjnego w zakresie WI dotyczącej palenia kawy, z tytułu której płacona jest ta opłata licencyjna w związku z rzeczywistą wyceną transakcji, a co za tym idzie, nie ustanowiono w nim metodyki zapewniającej, by ta opłata licencyjna była zgodna z zasadą ceny rynkowej.
- (279) Celem ustalania cen transferowych jest jednak określenie, czy warunki transakcji między podmiotami powiązаныmi są zgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (280) Skoncentrowanie się na transakcjach w celu ustalenia cen transferowych jest jasno wyrażone w pkt 1.6 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., w których wyjaśniono już na początku, że „ponieważ zgodnie z podejściem skoncentrowanym na oddzielnych podmiotach członków grupy przedsiębiorstw wielonarodowych traktuje się tak, jakby były niezależnymi podmiotami, należy zwrócić szczególną uwagę na charakter transakcji zawieranych między tymi członkami oraz na to, czy warunki tych transakcji odbiegają od warunków, które uzyskano by w porównywalnych transakcjach między podmiotami niepowiązаныmi. Taka analiza transakcji zawieranych między podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi, zwana »analizą porównawczą«, stanowi trzon zastosowania zasady ceny rynkowej”⁽¹³⁷⁾.
- (281) Innymi słowy, należy wyraźnie zidentyfikować transakcje handlowe zawierane między stronami powiązаныmi i niepowiązаныmi, zanim zostaną one ocenione pod względem porównywalności. Skoncentrowanie się na transakcjach jest przewidziane również w niderlandzkim prawie podatkowym obejmującym wymóg, zgodnie z którym nie należy zatwierdzać odliczenia kosztów niezgodnych z zasadą ceny rynkowej⁽¹³⁸⁾.
- (282) Zastosowanie porównania wykonywanych funkcji jest uzasadnione wyłącznie w przypadku, gdy niemożliwe jest porównanie danej transakcji wewnątrz grupy, w odniesieniu do której podmiot ubiega się o APA (przy uwzględnieniu wykonywanych funkcji), z podobnymi transakcjami między podmiotami niepowiązаныmi. W myśl powyższego w pkt 1.41 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. wyjaśniono, że „zanim poszukiwania zostaną rozszerzone o dużą liczbę potencjalnie porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązаныmi w oparciu o to, że wykonują one podobne funkcje, należy rozważyć, czy takie transakcje mogą zapewniać wiarygodne elementy porównawcze w kontekście transakcji między podmiotami powiązаныmi”⁽¹³⁹⁾. Wyjaśnia to również fakt, że MPCN jest metodą preferowaną w odniesieniu do wszystkich pozostałych metod ustalania cen transferowych, co wyrażono zarówno w pkt 2.14 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., jak i pkt 2.7 w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., z których oba stanowią, że: „jeżeli możliwe jest wskazanie porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązаныmi, najbardziej bezpośrednim i wiarygodnym sposobem zastosowania zasady ceny rynkowej jest MPCN. W związku z tym w takich przypadkach najbardziej preferowaną spośród wszystkich metodą jest MPCN”.
- (283) Podobnie, zarówno w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., jak i w wytycznych z 1995 r. stwierdzono, że preferowanym sposobem ustalania, czy cena transferowa jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, są tradycyjne metody transakcyjne, mające pierwszeństwo przed metodami zysku transakcyjnego⁽¹⁴⁰⁾. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. wykluczają nawet automatyczne odwoływanie się do metod zysku transakcyjnego, jaką jest MMTN, ponieważ w pkt 3.50 tych wytycznych określono, że: „istnieją jednak przypadki, w których nie można zastosować samodzielnie tradycyjnych metod transakcyjnych z zachowaniem

⁽¹³⁷⁾ Zob. również pkt 1.6 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽¹³⁸⁾ Zob. motyw 234.

⁽¹³⁹⁾ O skoncentrowaniu się na transakcjach mowa również w pkt 1.33 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., w których wyjaśniono, że „stosowanie zasady ceny rynkowej ogólnie opiera się na porównaniu warunków transakcji między podmiotami powiązаныmi z warunkami transakcji zawieranych między niezależnymi przedsiębiorstwami”.

⁽¹⁴⁰⁾ Zob. motywy 68 i 69.

wiarygodności, a w wyjątkowych przypadkach nie można ich zastosować w ogóle. Przypadki te należy uznać za ostateczność. [...] Nawet w przypadku ostateczności nie należy jednak automatycznie stosować metody zysku transakcyjnego bez rozważenia wiarygodności takiej metody”.

- (284) Uwaga Niderlandów, zgodnie z którą ich organy podatkowe nie są związane zasadą najlepszej metody, nie zwalnia tych organów z obowiązku potwierdzenia, że metoda ustalania cen transferowych wybrana przez podatnika prowadzi do wiarygodnego przybliżenia ceny wolnorynkowej, zanim zostanie przyjęty wniosek o wydanie APA w oparciu o tę metodę. Obowiązek ten jest również odzwierciedlony w dekrete, do którego odwołują się w tym względzie Niderlandy. Punkt 3.1 dekretu rzeczywiście stanowi, że „niderlandzkie organy do spraw podatków i należności celnych powinny zawsze rozpoczynać postępowanie dotyczące cen transferowych z perspektywy metody, którą podatnik zastosował w czasie zawarcia transakcji. Oznacza to, że podatnik dysponuje, co do zasady, swobodą wyboru metody ustalania cen transferowych, pod warunkiem że wybrana metoda pozwala na uzyskanie wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do danej transakcji. Podatnik musi uzasadnić swój wybór”. Innymi słowy, metoda zaproponowana przez podatnika powinna stanowić punkt wyjścia dla badania wniosku APA przez organy podatkowe. Niezależnie od tego, jaka metoda zostanie wybrana, musi ona zapewniać wynik zgodny z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do konkretnej wycenianej transakcji, tak aby organy podatkowe nie miały zastrzeżeń co do adekwatności metody wybranej przez podatnika. Ponadto, biorąc pod uwagę fakt, że na mocy tego postanowienia od podatnika wymaga się uzasadnienia stosowności wybranej metody ustalania cen transferowych oraz biorąc pod uwagę, że w dekrete wyraźnie preferuje się MPCN, w której dostępne są transakcje porównywalne ⁽¹⁴¹⁾, brak obowiązywania zasady najlepszej metody nie zwalnia organów podatkowych z obowiązku zapewnienia – przed zatwierdzeniem wniosku dotyczącego APA – by wybrana przez podatnika metoda ustalania cen transferowych mogła zapewnić wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
- (285) Jak zostanie wykazane w poniższej sekcji, ponieważ w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie przedstawiono żadnych informacji dotyczących transakcji między podmiotami niepowiązаныmi podobnych do umowy licencyjnej w zakresie WI dotyczącej palenia kawy zawartej między SMBV a Alki LP oraz ponieważ w związku z tym w sprawozdaniu nie poddano ocenie jedynej transakcji wewnątrz grupy, którą poddawano skutecznej wycenie w ramach analizy cen transferowych, nie można uznać, że metodyka ustalania cen transferowych proponowana przez doradcę podatkowego Starbucks i zaakceptowana w SMBV APA pozwala uzyskać wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych przeprowadzono analizę wynagrodzenia wolnorynkowego dla SMBV na podstawie nieprawidłowego punktu wyjścia (jego funkcji palenia kawy), otrzymano wynagrodzenie, które zostało nieprawidłowo oszacowane na podstawie MMTN. Zamiast tego do celów ustalania cen transferowych należało skorzystać z bardziej wiarygodnych porównań z dostępnymi informacjami na temat podobnych transakcji realizowanych między niepowiązаныmi stronami, którymi Starbucks dysponował w chwili złożenia wniosku dotyczącego APA i o które niderlandzkie organy podatkowe powinny być się zwrócić w celu zapewnienia, by określona w SMBV APA opłata licencyjna została wyceniona w warunkach pełnej konkurencji.

9.2.3.3. Opłata licencyjna na rzecz Alki LP, będąca wynikiem SMBV APA, nie została wyceniona w warunkach pełnej konkurencji.

- (286) Własność intelektualna, w odniesieniu do której dokonywana jest opłata licencyjna, obejmuje wiedzę fachową z zakresu palenia kawy oraz krzywe palenia kawy, na które przedsiębiorstwo Alki LP udzieliło licencji SMBV. Opłata licencyjna nie dotyczy wartości marki Starbucks, ponieważ opłata z tytułu posiadania prawa do korzystania z tego znaku towarowego jest uiszczana przez kawiarnie na rzecz Starbucks Coffee BV.
- (287) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wątpliwości co do wolnorynkowego charakteru opłaty licencyjnej ⁽¹⁴²⁾. Komisja w szczególności wyjaśniła, że fakt, iż wysokość opłat licencyjnych należnych od SMBV na rzecz Alki LP zależy od różnicy między wynagrodzeniem określonym w SMBV APA a wynikiem finansowym brutto przed opodatkowaniem i przed uiszczeniem opłaty licencyjnej ⁽¹⁴³⁾, prowadzi do sytuacji, w której wspomniana opłata licencyjna jest obliczana jako zysk wyższy niż ten przewidziany w SMBV APA i nie odzwierciedla ona wartości wolnorynkowej WI ⁽¹⁴⁴⁾. W tym względzie Komisja odniosła się do pkt 6.16 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., zgodnie z którym „opłata licencyjna jest zwykle opłatą powtarzalną, której podstawę stanowią wyniki, sprzedaż lub – w pewnych rzadkich przypadkach – zyski użytkownika” ⁽¹⁴⁵⁾. W SMBV APA opłata licencyjna na rzecz Alki LP nie jest związana z wynikami, sprzedażą ani zyskami SMBV. W motywie 120 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wskazała ponadto swoje wątpliwości co do wysokości opłaty licencyjnej, biorąc pod uwagę fakt, że za pośrednictwem metody ustalania cen opłata licencyjna zostaje odłączona od wartości ekonomicznej jakiegokolwiek bazowej WI, tj. aktywów niematerialnych i prawnych związanych z paleniem kawy, mających wartość dla SMBV.

⁽¹⁴¹⁾ Zob. motyw 90.

⁽¹⁴²⁾ Zob. w szczególności motywy 120 i 122 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽¹⁴³⁾ Jak wyjaśniono w motywie 102.

⁽¹⁴⁴⁾ Zob. motyw 115 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽¹⁴⁵⁾ Punkt 6.16 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., w którym przedstawiono takie same rozważania.

- (288) W celu porównania wysokości opłaty licencyjnej z wysokością opłat licencyjnych zaobserwowanych na rynku, ustalonych jako odsetek obrotu, Komisja obliczyła wysokość opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP jako odsetek sprzedaży kawy palonej dokonywanej przez SMBV na rzecz kawiarni każdego roku. Zgodnie z tymi obliczeniami opłata licencyjna wynosi między [1–10] % a [30–40] % przychodów SMBV ze sprzedaży kawy w trakcie obowiązywania SMBV APA, co potwierdza wątpliwości Komisji dotyczące wahań opłaty licencyjnej ⁽¹⁴⁶⁾. Ponadto, jak przedstawiono w tabeli 10, przez trzy lata z tego okresu wysokość opłaty wynosiła powyżej [30–40] %:

Tabela 10

Wahania wysokości opłaty licencyjnej w czasie obowiązywania SMBV APA

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Opłata licencyjna uiszczona przez SMBV	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Przychód ze sprzedaży kawy	[20-30 mln]	[20-30 mln]	[20-30 mln]	[20-30 mln]	[40-50 mln]	[50-60 mln]	[50-60 mln]	[60-70 mln]
Wynik netto dla danego roku	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) W tym konkretnym kontekście zmienny charakter opłaty licencyjnej po pierwsze wskazuje, że wysokość tej opłaty nie ma związku z wartością WI, z tytułu której jest ona uiszczana.
- (290) W powodów wyjaśnionych w motywach 291–338 Komisja uznaje, że porównanie z porównywalną transakcją między podmiotami niepowiązanymi dokonane przy zastosowaniu MPCN, w szczególności porozumień licencyjnych na WI w szeregu umów dotyczących palenia, produkcji i dystrybucji kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, wskazuje, że wartość wolnorynkowa opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy powinna wynosić zero. Innymi słowy, z tytułu wspomnianej WI w tej konkretnej relacji nie powinna być należna żadna opłata licencyjna, ponieważ SMBV nie odnosi żadnej korzyści z korzystania z WI dotyczącej palenia kawy, na którą uzyskało licencję od Alki LP.
- (a) Porównanie z umowami dotyczącymi palenia kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, oraz porównanie z podobnymi porozumieniami na rynku
- (291) W trakcie dochodzenia przedsiębiorstwo Starbucks przedstawiło Komisji niektóre umowy dotyczące palenia i produkcji kawy, które spółki należące do grupy kapitałowej Starbucks zawarły z osobami trzecimi, o których mowa w motywach 148–150. Z powodów wyjaśnionych w motywach 292–298, Komisja uważa, że transakcje te stanowią bezpośrednie porównanie służące do określenia wysokości opłaty licencyjnej należnej Alki LP od SMBV w ramach porozumienia licencyjnego w zakresie WI dotyczącej palenia kawy.
- (292) W pkt 1.38 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. przedstawiono następujące wytyczne dotyczące badania porównywalności: „badanie [...] czynników porównywalności ma dwojaki charakter, tj. obejmuje badanie czynników mających wpływ na transakcje między podmiotami powiązanymi podatnika oraz badanie czynników mających wpływ na transakcje między podmiotami niepowiązanymi. Podczas oceny relatywnego znaczenia jakichkolwiek brakujących informacji na temat możliwych elementów porównawczych [...] należy uwzględnić zarówno charakter transakcji między podmiotami powiązanymi, jak i przyjętą metodę ustalania cen transferowych [...]”.

⁽¹⁴⁶⁾ W celu przedstawienia – z analizy przeprowadzonej z użyciem RoyaltyStat dla drugiego kwartału 2015 r. wynika, że ze 168 dostępnych w bazie danych umów z sektora, w których licencja dotyczyła wyłącznie technologii, mediana opłaty licencyjnej wynosiła 5 % sprzedaży (na podstawie 143 ze wspomnianych umów, w których opłata licencyjna została określona jako odsetek wartości sprzedaży, a nie kwota uiszczana z tytułu sprzedanych jednostek). Wśród wszystkich umów dostępnych w bazie danych RoyaltyStat nie wskazano żadnej umowy, w przypadku której płacono by wynagrodzenie z tytułu udzielenia licencji rynkowej w zakresie technologii palenia kawy. Licencje w zakresie takiej technologii były udzielane wyłącznie w określonych przypadkach w połączeniu ze znakami towarowymi.

- (293) W pkt 1.36 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. wymieniono pięć czynników porównywalności⁽¹⁴⁷⁾, do których „należą właściwości przekazanych własności lub usług, funkcje pełnione przez strony (przy czym należy wziąć pod uwagę wykorzystywane aktywa oraz przyjęte ryzyka), warunki umowne, sytuacja ekonomiczna stron oraz strategie biznesowe realizowane przez strony”.
- (294) Komisja zauważa po pierwsze, że właściwości własności przekazanej w ramach porozumienia w zakresie WI dotyczącej palenia kawy zawartego między Alki LP a SMBV są identyczne z właściwościami własności przekazanej w ramach transakcji między przedsiębiorstwem Starbucks a osobami trzecimi w umowach dotyczących palenia kawy wymienionych w motywach 148–150. Oba zestawy transakcji obejmują technologię palenia kawy, mieszanki kawy i krzywą palenia kawy.
- (295) Po drugie, chociaż nie wszystkie wspomniane osoby trzecie zajmują się paleniem kawy (niektóre zajmują się produkcją gotowych napojów lub innych produktów i składników służących do przygotowywania napojów), w transakcjach, w których osoby trzecie zajmują się paleniem kawy, funkcja osoby trzeciej jest związana dokładnie z tym samym produktem, z którym związana jest funkcja palenia kawy SMBV w stosunku umownym tego przedsiębiorstwa z Alki LP. W szczególności ustalenie umowne przedsiębiorstwa Starbucks z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 4] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 10] dotyczą palenia zielonej kawy.
- (296) Po trzecie, w żadnej z tych transakcji rola Starbucks nie była bardziej ograniczona niż rola Alki LP. W niektórych z tych transakcji Starbucks pełnił więcej funkcji w stosunku do osób trzecich niż Alki LP w stosunku do SMBV. W szczególności najwięcej ustaleń umownych dotyczyło pozyskiwania kawy przez Starbucks⁽¹⁴⁸⁾. Ponadto na mocy niektórych z tych ustaleń Starbucks kupuje również kawę paloną od osoby trzeciej. W związku z tym wynagrodzenie przedsiębiorstwa Starbucks w ramach tych ustaleń stanowi maksymalne wynagrodzenie wolnorynkowe z tytułu porozumienia licencyjnego, jeżeli jakiegokolwiek wynagrodzenie faktycznie było należne Alki LP.
- (297) Po czwarte, nie ma wskazań co do tego, że sytuacja ekonomiczna osób trzecich ma wpływ na ich uzgodnienia z przedsiębiorstwem Starbucks. W szczególności ponieważ przedsiębiorstwo Starbucks przedstawiło szereg porozumień licencyjnych w zakresie WI dotyczącej palenia kawy, z których nie można było wskazać żadnego przewidującego opłatę licencyjną na rzecz Starbucks z tytułu WI dotyczącej palenia kawy, sytuacji tej nie można powiązać z określoną sytuacją ekonomiczną konkretnej osoby trzeciej. Ustalenia obejmują różne regiony geograficzne, w tym Unię i Szwajcarię, które uznano za właściwe granice geograficzne na potrzeby wyszukiwania elementów porównawczych w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych.
- (298) Po piąte, strategie biznesowe osób trzecich omówiono poniżej. Ustalenia zasadniczo różnią się w zależności od tego, czy osoba trzecia korzysta z WI bezpośrednio na rynku poprzez sprzedaż produktów konsumentom końcowym, czy też nie.
- (299) W związku z tym w odniesieniu do tych transakcji między podmiotami niepowiązanymi wysokość wolnorynkowej opłaty licencyjnej między SMBV a Alki LP można określić, korzystając z MPCN, tj. porównując płatność należną w transakcji między podmiotami powiązanymi (uiszczaną przez SMBV na rzecz Alki LP) z płatnością należną w porównywalnej transakcji między podmiotami niepowiązanymi (uiszczaną przez osoby trzecie na rzecz innych spółek należących do grupy kapitałowej Starbucks), które zrealizowano w porównywalnych okolicznościach.
- (300) W tym względzie Komisja zauważa, że na mocy podobnych umów zawartych przez Starbucks z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 3], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 4], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 9], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 8], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 10] osoby trzecie nie uiszczają opłaty licencyjnej z tytułu umów licencyjnych, które zawarły ze Starbucks, jeżeli nie wykorzystują praw WI dotyczącej palenia kawy bezpośrednio na rynku.
- (301) Faktycznie, [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] uiszcza opłatę licencyjną na rzecz przedsiębiorstwa Starbucks wyłącznie w przypadku, gdy sprzedaje swoje produkty [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 3 – spółce joint venture Starbucks]. W tym przypadku [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] bezpośrednio wykorzystuje na rynku WI dotyczącą palenia kawy za pośrednictwem strony powiązanej, aby wydawało się, że opłata licencyjna pokrywa koszty dystrybucji produktów marki Starbucks wśród osób trzecich za pośrednictwem spółki joint venture. Wniosek ten potwierdza fakt, że gdy [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] odsprzedaje paloną kawę grupie Starbucks, zamiast spółce joint venture, a grupa Starbucks zapewnia dystrybucję i wykorzystanie marki na rynku, [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 3] nie uiszcza na rzecz Starbucks żadnej opłaty licencyjnej z tytułu WI dotyczącej palenia kawy.

⁽¹⁴⁷⁾ Zob. również pkt 1.17 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽¹⁴⁸⁾ Inaczej jest jednak w przypadku [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 10].

- (302) Jeżeli chodzi o [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2], podczas gdy Starbucks twierdzi, że wyższy narzut na ziarna zielonej kawy zakupione dla Starbucks w ramach umowy zawartej z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2] stanowi wynagrodzenie z tytułu WI dotyczącej palenia kawy, wydaje się, że narzut ten jest przeniesiony na [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5]. Cena, po której [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] kupuje kawę od [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 2] jest również określona jako narzut w odniesieniu do kosztów nabytych ziaren zielonej kawy. W swoich stosunkach z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2], które najwyraźniej otrzymałoby wynagrodzenie za pośrednictwem wyższego narzutu, Starbucks pełni rolę dostawcy, która różni się od funkcji przyjętej przez Alki LP w relacji tego przedsiębiorstwa z SMBV. W odpowiedzi na argument Starbucks, zgodnie z którym ponieważ [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 2] jest gotowe uiścić dopłatę uzupełniającą pobieraną przez SCTC z tytułu ziaren oraz że w związku z tym ceny SCTC byłyby zgodne z ceną rynkową, Komisja uznaje, że nie można analizować ceny zakupu ziaren zielonej kawy w oderwaniu od zobowiązania [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 2] wynikającego z umów, jakie zawarło ono ze Starbucks, by sprzedać swoją produkcję [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 5] oraz że w związku z tym należy również uwzględnić uzgodnienia w zakresie ustalania cen zawarte między [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5] a [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2]. Nie ma przesłanek by twierdzić, że jakkolwiek narzut na cenę zakupu nie zostałyby przeniesiony bezpośrednio na [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 5] lub że w innym przypadku wpłynąłby na warunki handlowe między [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5] a [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 2], ponieważ to ustalenie umowne nie zostało zawarte niezależnie od ustalenia umownego zawartego między Starbucks a [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5].
- (303) Ponadto Komisja zauważa, że w stosunkach z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 5], [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 6] i [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 7] wyłącznie znak towarowy i umowy o licencjonowaniu technologii zawarte przez Starbucks z tymi osobami trzecimi wiążą się z opłatą licencyjną. Ta opłata licencyjna jest jednak porównywalna z opłatą licencyjną, jaką kawiarnie uiszczają na rzecz Starbucks Coffee BV z tytułu korzystania z WI marki Starbucks na rynku, ponieważ wszystkie trzy przedsiębiorstwa sprzedają produkty konsumentom końcowym. W umowie ramowej i umowach w sprawie produkcji i dystrybucji zawartych między trzema przedsiębiorstwami a Starbucks, które dotyczą procesu wytwarzania, nie przewiduje się opłaty licencyjnej z tytułu WI Starbucks.
- (304) Ponadto Komisja zauważa, że SMBV zleca na zasadzie outsourcingu produkcję [produktu kawowego oznaczonego zarejestrowanym znakiem towarowym] i kawy rozpuszczalnej osobom trzecim, w szczególności [niepowiązanemu przedsiębiorstwu produkcyjnemu 1]. Chociaż [produkt kawowy oznaczony zarejestrowanym znakiem towarowym] przedsiębiorstwa Starbucks jest produktem o chronionej marce, [niepowiązane przedsiębiorstwo produkcyjne 1] nie uiszcza żadnych opłat licencyjnych na rzecz SMBV ani jakiegokolwiek innego przedsiębiorstwa Starbucks z tytułu mieszanki, ani też jakichkolwiek innych informacji dotyczących produkcji. Podobnie mimo iż zgodnie z reklamą Starbucks technologia stosowana do wytwarzania produktów z zakresu kawy rozpuszczalnej VIA została opracowana w innowacyjny sposób, ich wytwarzanie jest zlecane osobie trzeciej na zasadzie outsourcingu, a SMBV nie wymaga żadnej opłaty licencyjnej od osoby trzeciej wytwarzającej kawę typu VIA. Faktycznie, z rachunków SMBV wynika, że przedsiębiorstwo to nie wymaga żadnych opłat licencyjnych z tytułu produkcji zleconej przez nie na zasadzie outsourcingu osobom trzecim ⁽¹⁴⁹⁾.
- (305) Ponadto na potrzeby oceny, czy SMBV uiszcza wynagrodzenie wolnorynkowe na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy, ustalenie między Alki LP a SMBV można również porównać z ustaleniami, jakie konkurenci Starbucks zawarli z podmiotami zajmującymi się paleniem kawy będącymi osobami trzecimi.
- (306) Przykładowo w odpowiedzi na wezwanie do udzielenia informacji rynkowych dotyczących wolnorynkowych warunków handlowych między stronami niepowiązanymi, w których przedsiębiorstwu powierza się funkcję palenia ziaren zielonej kawy, Melitta wyjaśniła, że przy zleceniu palenia kawy osobie trzeciej nie wymaga opłat licencyjnych, mimo iż oddaje swoje krzywe palenia kawy do dyspozycji osoby trzeciej ⁽¹⁵⁰⁾.
- (307) Według opinii przedsiębiorstwa Y, które prowadzi działalność związaną z paleniem kawy za pośrednictwem spółki należącej do grupy kapitałowej wyznaczonej jako producent produkujący z materiałów powierzonych, jej wewnętrzne przedsiębiorstwo również nie uiszcza żadnej opłaty licencyjnej ani z tytułu WI, ani z tytułu wiedzy fachowej wykorzystywanej w procesie palenia kawy ⁽¹⁵¹⁾.
- (308) Dotyczy to również Dallmayr, które wskazało, że jego zdaniem uiszczanie opłaty licencyjnej przez przedsiębiorstwo świadczące usługi z zakresu palenia kawy jest nietypowe, ponieważ można raczej oczekiwać, że to klienci zapłacą podmiotowi zajmującemu się paleniem kawy, a nie odwrotnie ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Zob. tabela 3.

⁽¹⁵⁰⁾ Zob. motyw 209.

⁽¹⁵¹⁾ Zob. motywy 211–212.

⁽¹⁵²⁾ Zob. motywy 203–205.

(309) Wynika z tego, że ponieważ w umowach produkcyjnych zawartych przez Starbucks z osobami trzecimi, z których szereg obowiązywało w momencie rozpatrywania przez niderlandzkie organy podatkowe wniosku dotyczącego SMBV APA, nie wymagano uiszczenia żadnej opłaty licencyjnej z tytułu korzystania z WI dotyczącej palenia kawy, Komisja jest zdania, że analiza cen transferowych dotycząca wartości wolnorynkowej opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy prowadzi do wniosku, że w tej konkretnej relacji nie powinna być należna żadna opłata licencyjna z tytułu WI. Wniosek ten wynika również z porównania z ustaleniami, jakie konkurenci Starbucks zawarli z podmiotami zajmującymi się paleniem kawy będącymi osobami trzecimi.

(b) W swoich relacjach z Alki LP SMBV nie uwzględniła wartości WI dotyczącej palenia kawy

(310) Podczas gdy wiedza fachowa dotycząca palenia kawy i krzywe palenia kawy mogą mieć wartość, w konkretnej relacji między Alki LP a SMBV podmiot zajmujący się paleniem kawy nie uwzględnił tej wartości. Jest to spowodowane tym, że znaczenie wiedzy fachowej z zakresu palenia kawy i krzywych palenia kawy – w przypadku struktury Starbucks – polega na zapewnieniu stałego smaku związanego z marką oraz z poszczególnymi produktami. W związku z tym wartość wiedzy fachowej z zakresu palenia kawy i krzywych palenia kawy należących do Starbucks jest wykorzystywana wyłącznie wtedy, gdy produkty Starbucks są sprzedawane przez kawiarnie pod marką Starbucks. Wiedza fachowa i krzywe dotyczące palenia kawy same z siebie nie generują wartości dla podmiotu zajmującego się paleniem kawy w sposób ciągły, jeżeli nie można ich wykorzystać na rynku.

(311) Wniosek ten jest poparty opinią Starbucks, zgodnie z którą umowy licencyjne, w których licencja na WI służy wyłącznie umożliwieniu osobom trzecim produkcji zgodnie ze specyfikacją przedsiębiorstwa Starbucks oraz ochrony praw WI przedsiębiorstwa Starbucks, lecz w przypadku gdy osoby trzecie nie korzystają z aktywów niematerialnych i prawnych na rynku, nie są związane z jakimikolwiek opłatami licencyjnymi uiszczanymi przez osoby trzecie na rzecz Starbucks⁽¹⁵³⁾.

(312) Ponadto w przypadku SMBV wydaje się, że wiedza fachowa z zakresu palenia kawy i krzywe palenia kawy stanowią specyfikacje techniczne, których należy przestrzegać przy paleniu kawy ze względu na preferencje lub wybór przedsiębiorstwa kupującego. W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych Starbucks określił, że krzywe palenia kawy były narzucane SMBV. Umożliwiają one spełnienie wymogów Starbucks SMBV i osobom trzecim, z którymi zawarto umowy dotyczące palenia kawy oraz umowy dotyczące produkcji i dostawy. Preferencje w zakresie palenia kawy nakładane są na producentów, na przykład poprzez wymogi dotyczące norm w zakresie palenia kawy oraz normy zapewnienia jakości. Specyfikacje takie są częścią każdej umowy dotyczącej palenia kawy lub produkcji i dostawy.

(313) Pod tym względem w umowie dotyczącej palenia kawy wskazano, że SMBV musi stosować procesy dotyczące palenia kawy przekazane przez Alki LP oraz wykorzystywać odpowiedni sprzęt, maszyny i metody produkcji w celu zapewnienia, by produkty były zgodne ze specyfikacjami produktu określonymi przez Alki LP⁽¹⁵⁴⁾. Nie wydaje się, by w tej relacji przedsiębiorstwo SMBV odnosiło jakąkolwiek korzyść ze stosowania specyfikacji produktu. Fakt, że określone przez Alki LP specyfikacje dotyczące procesu palenia kawy, a w szczególności krzywych palenia kawy, umożliwiają SMBV palenie kawy sprzedawanej pod marką Starbucks, nie przynosi SMBV żadnej korzyści pod względem zwiększonej sprzedaży lub ceny sprzedaży, biorąc pod uwagę, że SMBV co do zasady nie sprzedaje swoich produktów konsumentom końcowym, którzy wysoko cenią markę Starbucks. SMBV sprzedaje praktycznie całość swojej produkcji franczyzowym kawiarniom Starbucks, z których wszystkie uiszczają na rzecz grupy opłatę licencyjną z tytułu korzystania z WI Starbucks na rynku, co stanowi wartość dla ich działalności w zakresie dystrybucji. SMBV nie korzysta z WI dotyczącej palenia kawy bezpośrednio na rynku; kawiarnie stanowią wspólną płaszczyznę z klientami końcowymi, którzy cenią niezmienny smak utożsamiany z marką Starbucks.

(314) Ponadto na podstawie informacji finansowych przedstawionych w tabeli 2 oraz tabeli 8 na rysunku 3 przedstawiono marżę zysku SMBV z prowadzonej przez to przedsiębiorstwo działalności w zakresie palenia kawy, którą uzyskano poprzez pomniejszenie przychodów z palonej kawy, odnotowanych pod pozycją „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA” dla każdego roku, o cenę, jaką SMBV płaciło SCTC za ziarna zielonej kawy⁽¹⁵⁵⁾.

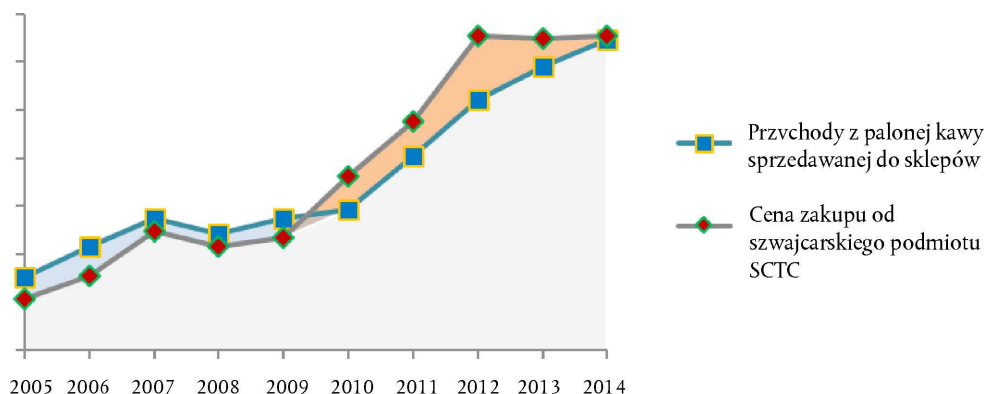
⁽¹⁵³⁾ Zob. motywy 148–150 oraz 300–304.

⁽¹⁵⁴⁾ Zob. motyw 142.

⁽¹⁵⁵⁾ Starbucks zaznaczył, że przychody w pozycji „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA” dotyczą funkcji SMBV w zakresie palenia i pakowania oraz że przychody w innych pozycjach, które mogłyby obejmować częściowo przetworzone produkty wytworzone z kawy wypalanej przez SMBV, stanowią niewielki odsetek łącznych wyników SMBV uzyskiwanych z palenia kawy, zob. motyw 94.

Rysunek 3

**Straty wygenerowane od 2010 r. w wyniku działalności SMBV związanej z paleniem kawy
(przychody i cena zakupu kawy w EUR)**



- (315) Na rysunku 3 wykazano, że od 2010 r. – gdy zwiększona została marża nałożona na ziarna zielonej kawy wymagana przez SCTC – SMBV ponosi straty z tytułu prowadzonej przez siebie działalności z zakresu palenia kawy. Biorąc pod uwagę ten fakt oraz dane przedstawione w tabeli 10, pokazujące wysokość opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP, przedstawionej jako odsetek przychodu ze sprzedaży kawy, wydaje się, że wiedza fachowa z zakresu palenia kawy oraz krzywe palenia kawy nie przynoszą SMBV wartości dodatniej. Przykładowo w 2013 r., mimo iż wydawało się, że SMBV odnotowało stratę brutto (przed odjęciem kosztów operacyjnych) w wysokości około [1–10] mln EUR z tytułu swojej działalności związanej z paleniem kawy, SMBV uiszczało na rzecz Alki LP opłatę licencyjną z tytułu WI dotyczącej palenia kawy w wysokości 22,8 mln EUR.
- (316) Innymi słowy, opłata licencyjna uiszczona przez SMBV na rzecz Alki LP jest finansowana w ramach innej działalności SMBV⁽¹⁵⁶⁾. Chociaż można założyć, że podmiot gospodarczy ponosiłby straty w celu sfinansowania opłaty licencyjnej, która mogłaby doprowadzić do zwiększenia zysków w przyszłości, charakter działalności oparty na ponoszeniu strat wiąże się podniesieniem ceny ziaren zielonej kawy przez SCTC i nie wydaje się, że oferuje jakiegokolwiek perspektywy uzyskania zysku w przyszłości⁽¹⁵⁷⁾. Faktycznie wydaje się, że w trakcie obowiązywania APA strategia biznesowa SMBV jest stabilna oraz że nie ma konkretnych działań, które SMBV mogłoby podjąć w celu przywrócenia rentowności bez jakiegokolwiek istotnego wpływu na wyniki sprzedaży. Jako że koszty operacyjne stanowią niewielki odsetek kosztów całkowitych SMBV, cięcie kosztów nie byłoby wystarczające do przywrócenia rentowności, ponieważ nie zrekompensowałyby skutków finansowych zwiększonego narzutu na ziarna zielonej kawy. Wydaje się, że opłata licencyjna uiszczana przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy w kontekście wewnątrzgrupowym pod względem strukturalnym ma za zadanie jedynie przenieść zyski uzyskane dzięki pełnionej przez SMBV funkcji odsprzedaży Alki LP.
- (317) Fakt, że działalność w zakresie palenia kawy nie generuje wystarczającego zysku pozwalającego na uiszczenie opłaty licencyjnej tym samym potwierdza także – biorąc pod uwagę specyficzną relację wewnątrzgrupową między SMBV a Alki LP – że metodyka stosowana do określenia wysokości opłaty licencyjnej jako zmienna korekcyjna zaakceptowana w SMBV APA nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej.
- (318) Zgodnie z powyższym w świetle porównania z porozumieniami dotyczącymi palenia kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, Komisja jest zdania, że analiza cen transferowych dotycząca wartości wolnorynkowej opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy prowadzi do wniosku, że nie powinna być należna żadna opłata licencyjna z tytułu WI, ponieważ wydaje się, że w tej relacji SMBV nie odnosi żadnych korzyści z wykorzystywania WI dotyczącej palenia kawy. Żaden z argumentów przedstawionych przez Niderlandy czy Starbucks w trakcie dochodzenia nie podważył tego wniosku.

⁽¹⁵⁶⁾ W rzeczywistości zgodnie z motywem 97 SMBV utrzymuje marżę na produkty inne niż produkty kawowe, obejmującą całość [...] kosztów [...]. Marża ta jest odnotowywana w odniesieniu do funkcji odsprzedaży.

⁽¹⁵⁷⁾ Zob. również pkt 3.64 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., który stanowi: „niezależne przedsiębiorstwo nie kontynuowałoby działalności, która przynosi mu straty, gdyby nie miało uzasadnionych oczekiwań dotyczących przyszłych zysków” oraz pkt 1.52 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

- (c) Opłata licencyjna nie ma wpływu na wynagrodzenie z tytułu przejęcia ryzyka związanego z działalnością gospodarczą
- (319) W odpowiedzi na wątpliwości Komisji dotyczące charakteru wolnorynkowego opłaty licencyjnej Niderlandy i Starbucks stwierdziły, że opłata ta nie tylko odzwierciedla wynagrodzenie z tytułu korzystania z WI dotyczącej palenia kawy, lecz również opłatę z tytułu przejęcia przez Alki LP ryzyka związanego z działalnością gospodarczą⁽¹⁵⁸⁾. Niderlandy powołują się na fakt, że SMBV nie poniosłoby żadnego ryzyka gospodarczego dotyczącego utraty zapasów, ponieważ – biorąc pod uwagę opłatę licencyjną ustaloną na podstawie umowy dotyczącej palenia kawy – koszty te ostatecznie ponosi Alki LP⁽¹⁵⁹⁾.
- (320) Komisja zauważa po pierwsze, że twierdzenie to nie zostało poparte sprawozdaniem w sprawie cen transferowych popierającym wniosek dotyczący SMBV APA. Zamiast tego w sprawozdaniu tym wyraźnie zaprzeczono temu twierdzeniu, twierząc, że „[SMBV] pozyskuje od Alki LP licencję na część WI, która jest konieczna do wykorzystywania procesu produkcyjnego w zakresie palenia kawy oraz do korzystania z prawa do dostarczania kawy [W]ykonawcom. W zamian za to [SMBV] uiszcza opłatę licencyjną na rzecz Alki LP z tytułu objętej licencją WI”⁽¹⁶⁰⁾. Co ważniejsze, w żadnym miejscu sprawozdania w sprawie cen transferowych nie ma mowy o tym, że opłata licencyjna po części stanowiłaby opłatę uiszczaną przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu przejęcia ryzyka działalności gospodarczej. W rzeczywistości SMBV zachowuje więcej rodzajów ryzyka, niż przedstawiono w ustaleniu cen transferowych, w szczególności ryzyka związane z zapasami i określone ryzyka związane z dostawą ziaren i wykorzystywaniem zdolności produkcyjnej.
- (321) Komisja zauważa po drugie, że wydaje się, iż zdaniem Niderlandów sposób, w jaki skonstruowano ustalenie umowne wynikające z umowy dotyczącej palenia kawy⁽¹⁶¹⁾, nadaje istoty prawnej faktycznej alokacji ryzyka i odpowiedzialności między Alki LP a SMBV. Według sprawozdań finansowych SMBV opłata licencyjna wynika z SMBV APA, a nie z ustalenia umownego między Alki LP a SMBV.
- (322) Po trzecie i najważniejsze Komisja uważa, że jeżeli stwierdzenie Niderlandów zostałoby zaakceptowane, ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej przez którąkolwiek ze spółek należących do grupy kapitałowej mogłoby zostać wyeliminowane poprzez wewnątrzgrupową realokację ryzyka za pośrednictwem prostego środka, jakim jest umowa. Na przykład podejmowanie przez przedsiębiorstwo wszystkich decyzji strategicznych dotyczących grupy, w szczególności decyzji inwestycyjnych oraz dotyczących badań i rozwoju, którą to funkcję zasadniczo uznano by za złożoną funkcję kumulującą ryzyko działalności gospodarczej, można by uznać za „obciążoną niewielkim ryzykiem” i w związku z tym odpowiednio opodatkować, jeżeli zawarta zostanie umowa wewnątrzgrupowa, zgodnie z którą wynagrodzenie tego przedsiębiorstwa zostanie ustalone na dowolnym, przypadkowym poziomie kosztów operacyjnych, a zyski rezydualne przekazane jakiegokolwiek innej spółce należącej do grupy kapitałowej. Zaakceptowanie tego twierdzenia spowodowałoby, że stosowanie zasady ceny rynkowej do wyceny transakcji wewnątrzgrupowych nie miałyby znaczenia, ponieważ uznano by, że ustalenia umowne mają pierwszeństwo przed rzeczywistością gospodarczą.
- (323) W tym względzie Komisja przytacza⁽¹⁶²⁾ pkt 9.44–9.46 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.⁽¹⁶³⁾, w których w kontekście restrukturyzacji biznesowej wyjaśniono, że „o wyborze najodpowiedniejszej metody ustalania cen transferowych będzie decydował niski (lub wysoki) charakter ryzyka działalności gospodarczej, a nie odwrotnie”⁽¹⁶⁴⁾. Wbrew poglądom wyrażonym przez Niderlandy⁽¹⁶⁵⁾ pomysł, zgodnie z którym stosowanie zasad ustalania cen transferowych powinno być stosowne do ryzyka, a nie ustaleń umownych, gdy ustalenia te nie odzwierciedlają podstawowego ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, ma również zastosowanie w kontekście innym niż restrukturyzacja biznesowa. Podczas gdy prawdą jest, że uzgodnienie metody ustalania cen transferowych (tj. takiej jak MMTN oparta na kosztach operacyjnych) oraz sporządzenie ustaleń umownych, tak aby coroczne dostosowanie zysku przed opodatkowaniem do wyników tego ustalenia powodowało ograniczenie wahania zobowiązania podatkowego tego przedsiębiorstwa na przestrzeni lat podatkowych, taka struktura utworzona poprzez ustalenia umowne niekoniecznie odpowiada jednak rzeczywistości gospodarczej leżącej u podstaw transakcji oraz ryzykom związanym z działalnością przedsiębiorstwa. Założenie to przedstawiono w pkt 1.26 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., który stanowi, że „w związku z warunkami umownymi można rozważyć, czy rzekoma alokacja ryzyka jest spójna z istotą gospodarczą transakcji. Pod tym względem postępowanie stron należy co do zasady uznać za najlepszy dowód rzeczywistej alokacji ryzyka”.

⁽¹⁵⁸⁾ Zob. motyw 105.

⁽¹⁵⁹⁾ Zob. motyw 170.

⁽¹⁶⁰⁾ Zob. motyw 51.

⁽¹⁶¹⁾ W której porozumienie w sprawie cen transferowych dla SMBV jest odzwierciedlone w obliczeniu opłaty licencyjnej, którą należy uiścić na rzecz Alki LP, zob. motyw 170.

⁽¹⁶²⁾ Zob. również motyw 87 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽¹⁶³⁾ Punkty te są częścią rozdziału 9 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. dotyczącego restrukturyzacji biznesowej, lecz są istotne z powodu podstawowej zasady określonej w tych punktach.

⁽¹⁶⁴⁾ Punkt 9.46 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽¹⁶⁵⁾ Zob. motyw 167.

- (324) Po czwarte, jeżeli chodzi o kolejne twierdzenie Niderlandów i Starbucks, zgodnie z którym to właśnie niski charakter ryzyka działalności gospodarczej decyduje o wyborze metody ustalania cen transferowych zaakceptowanej na podstawie SMBV APA, Komisja zauważa, że informacje przekazane w trakcie dochodzenia nie uzasadniają tego twierdzenia. W motywie 113 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wątpliwości co do zdolności Alki LP do poniesienia jakiegokolwiek ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej i kontrolowania go. Jeżeli przedsiębiorstwo podejmuje ryzyko, powinno być w stanie – z jednej strony – kontrolować te ryzyka ⁽¹⁶⁶⁾ oraz – z drugiej strony – podjąć takie ryzyko pod względem finansowym ⁽¹⁶⁷⁾. Zdolność do podejmowania ryzyka należy zatem przeanalizować przed uznaniem proponowanej struktury za zgodną z normalnymi warunkami konkurencji. W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. wyjaśniono, że w tym kontekście kontrolę należy rozumieć jako zdolność do podejmowania decyzji dotyczących podjęcia ryzyka oraz zarządzania nim. Wymagałoby to od przedsiębiorstwa dysponowania dwoma osobami, które pełniłyby te funkcje kontrolne ⁽¹⁶⁸⁾.
- (325) Według informacji przekazanych przez Starbucks ⁽¹⁶⁹⁾ Alki LP nie posiada jednak własnych pracowników i o ile – jako partnerstwo – nie można co do zasady wykluczyć, że partnerzy mogli wносить wkład w działania Alki LP nie będąc pracownikami, według przekazanych informacji ⁽¹⁷⁰⁾ partnerzy Alki LP są korporacjami i żaden z nich nie zatrudnia żadnych pracowników. W związku z tym zdolność operacyjna Alki LP do podjęcia ryzyk jest ograniczona.
- (326) Ponadto zdolność przedsiębiorstwa Alki LP do poniesienia ryzyka finansowego jest ograniczona do własnych zasobów finansowych oraz do zasobów finansowych jego partnerów. Według informacji przekazanych Komisji przez Starbucks ⁽¹⁷¹⁾ partnerzy nie deklarują oddzielnych rachunków, lecz sami są spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością. W związku z tym zdolność finansowa Alki LP jest mniejsza i nie może równać się ogólnej zdolności finansowej grupy.
- (327) W odpowiedzi Starbucks twierdzi, że zdolność operacyjna Alki LP jest zapewniana przez pracowników Starbucks Inc., którzy są sporadycznie zatrudniani, by wesprzeć przedsiębiorstwo Alki LP w jego działaniach ⁽¹⁷²⁾. Komisja uznaje ten argument za nieprzekonujący. Nie ma powodu, dla którego zatrudnienie pracownika zapewniającego wsparcie kierownicze powinno odbywać się poprzez Alki LP. SMBV mógł bezpośrednio zatrudnić pracownika w celu wsparcia zarządzania przedsiębiorstwem. Ponieważ odpowiedzialność osoby zatrudnionej na stanowisku kierowniczym na zasadzie outsourcingu jest mniejsza od odpowiedzialności kierowników bezpośrednich, zatrudnienie osób na stanowiskach kierowniczych na zasadzie outsourcingu oznacza większe koszty pośrednictwa z perspektywy ładu korporacyjnego. Biorąc pod uwagę działania SMBV, do których należą między innymi eksploatacja obiektu służącego do palenia kawy, zarządzanie SMBV wymaga codziennego monitorowania, którego nie można skutecznie zapewnić, zatrudniając pracownika w niepełnym wymiarze czasu pracy.
- (328) W związku z powyższym Alki LP nie może zapewnić równie skutecznego zarządzania ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej SMBV co bezpośredni pracownicy lub kierownicy SMBV, a zatem ryzyko to – w najlepszym wypadku – można częściowo zmniejszyć poprzez umowne przeniesienie ryzyka na Alki LP.
- (329) Wniosek ten potwierdza wątpliwości wyrażone w motywie 89 decyzji o wszczęciu postępowania i dotyczące ekonomicznej racjonalności struktury, ponieważ wydaje się, że Alki LP jest w tej strukturze zbędna. W tym względzie w pkt 1.64–1.66 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. odniesiono się ⁽¹⁷³⁾ do sytuacji, w których struktur nie determinują normalne warunki handlowe oraz w których mogły one zostać określone przez podatnika w celu uniknięcia lub zmniejszenia opodatkowania. W takich przypadkach organy podatkowe powinny przeanalizować podstawę opodatkowania w oparciu o skorygowaną strukturę, która zostałaby określona w normalnych warunkach handlowych. Informacje przedstawione przez Starbucks, zgodnie z którymi Alki LP zostało dodane do struktury z powodu zasad podatkowych obowiązujących w Stanach Zjednoczonych ⁽¹⁷⁴⁾, potwierdza wątpliwości Komisji dotyczące racjonalności ekonomicznej tej struktury.
- (330) Po piąte, chociaż Komisja akceptuje twierdzenie Niderlandów i Starbucks, zgodnie z którym niektóre ryzyka sprzedaży SMBV zostały ograniczone poprzez porozumienia z kawiarniami, fakt ten nie ma wpływu na stosunki SMBV z Alki LP. W każdym wypadku, biorąc pod uwagę ograniczony zasięg SMBV w negocjacjach warunków handlowych i cen ze swoimi kontrahentami, Komisja akceptuje, że system prognostyczny kawiarni wydaje się ograniczać niepewność działalności gospodarczej SMBV ⁽¹⁷⁵⁾. Zgodnie z ustaleniami umownymi zawartymi między kawiarniami a SMBV kawiarnie nie mogą znacznie odstępować od prognozy przedstawionej SMBV, jak również są zobowiązane do nabywania produktów od SMBV. Odbiór produktów SMBV jest zapewniany poprzez nałożenie na kawiarnie wymogu nabywania produktów od SMBV. Najważniejsze ryzyka działalności

⁽¹⁶⁶⁾ Punkty 9.23 i 9.26 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽¹⁶⁷⁾ Punkt 9.29 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽¹⁶⁸⁾ Punkt 9.23 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽¹⁶⁹⁾ Zob. motyw 106.

⁽¹⁷⁰⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷¹⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷²⁾ Zob. motyw 146.

⁽¹⁷³⁾ Podobne stwierdzenie można znaleźć w pkt 1.36–1.41 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽¹⁷⁴⁾ Zob. motyw 107.

⁽¹⁷⁵⁾ Zob. motyw 144.

gospodarczej w zakresie produkcji dotyczą jednak nie tylko ryzyk związanych z zapasami, lecz przede wszystkim zdolności produkcyjnej, a ani Niderlandy, ani Starbucks nie ustaliły, że podstawowe ryzyka dotyczące zmiany popytu w zakresie wykorzystania zdolności produkcyjnej zostały całkowicie anulowane w wyniku tych ustaleń umownych. Szczególnie umowy z producentami będącymi osobami trzecimi, zwłaszcza z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1], nie są w pełni dostosowane do jakiegokolwiek możliwej zmiany popytu.

- (331) Po szóste, przywołane przez Niderlandy ustalenie umowne, na mocy którego SCTC gwarantuje równą dostawę wysokiej jakości ziaren zielonej kawy, nie ma wpływu na relację między SMBV a Alki LP. W każdym wypadku jest to standardowe ustalenie biznesowe, które nie ogranicza ryzyka SMBV w porównaniu z normalnymi warunkami rynkowymi.
- (332) Na koniec Komisja odrzuca twierdzenia, że jakiegokolwiek skuteczne przeniesienie ryzyka z SMBV na Alki LP odbywa się za pośrednictwem ustaleń umownych. W związku z tym nie można uzasadnić żadnego składnika opłaty licencyjnej mającego zrekompensować przeniesienie ryzyka związanego z działalnością gospodarczą.
- (d) Wysokość opłaty licencyjnej nie jest uzasadniona wysokością opłaty z tytułu technologii uiszczanej przez Alki LP na rzecz Starbucks US na podstawie umowy o podziale kosztów
- (333) Ponadto wydaje się, że Starbucks powołuje się na fakt, że opłata licencyjna uiszczona przez SMBV na rzecz Alki LP jest uzasadniona, ponieważ Alki LP uiszcza płatności na takim samym poziomie na rzecz Starbucks US z tytułu technologii palenia kawy.
- (334) Na początku Komisja zauważa, że SMBV APA nie dotyczy relacji między Alki LP a Starbucks US, lecz relacji między SMBV a Alki LP. W związku z tym jedynym czynnikiem mającym znaczenie dla oceny tego, czy analiza cen transferowych dotycząca transakcji między tymi dwoma podmiotami została określona zgodnie z metodyką, która pozwala uzyskać wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jest wartość tych transakcji określona przez doradcę podatkowego Starbucks, a nie wartość jakiegokolwiek płatności zrealizowanej poza tą relacją.
- (335) W każdym wypadku Komisja nie kwestionuje, że Alki LP uiszcza na rzecz Starbucks US ważne kwoty oznaczone jako „stała opłata licencyjna”⁽¹⁷⁶⁾. Faktu oznaczenia tej płatności w ramach umowy o podziale kosztów jako wynagrodzenia technologii palenia kawy nie można jednak potwierdzić na podstawie sposobu zorganizowania tych płatności na podstawie umowy o podziale kosztów.
- (336) Po pierwsze, uiszczane przez Alki LP płatności na rzecz Starbucks US są w większym stopniu finansowane z przychodów z opłaty licencyjnej, jakie Alki LP uzyskuje z tytułu opłaty licencyjnej dotyczącej marki uiszczanej przez Starbucks Coffee BV, niż z opłaty licencyjnej otrzymywanej od SMBV⁽¹⁷⁷⁾.
- (337) Po drugie wydaje się, że uiszczane przez Alki LP płatności na rzecz Starbucks US wynikające z umowy o podziale kosztów zostały ustalone w warunkach pełnej konkurencji. W szczególności, jeżeli chodzi o nabycie WI dotyczącej formatu działalności gospodarczej i marki, Alki LP (w tym jej poprzednik [CV 1]) zapłacił, począwszy od 2005 r., łącznie [30–40] mln EUR z tytułu nabycia tej WI, podczas gdy w 2014 r. Alki LP sprzedało tę WI za [1–1,5] mld EUR. Różnica wartości wskazuje, jak się wydaje, iż uzgodnienie to nie odzwierciedlało wynagrodzenia wolnorynkowego z tytułu WI; można było zatem uznać, że opłaty uiszczane w ramach opłaty licencyjnej w celu zrekompensovania sprzedaży marki w tej samej transakcji były zbyt niskie.
- (338) Podsumowując, należy odrzucić argument Starbucks, zgodnie z którym opłaty w ramach umowy o podziale kosztów uzasadniają opłaty licencyjne między SMBV a Alki LP ze względu na swoją zgodność z warunkami pełnej konkurencji.

(e) Wnioski dotyczące charakteru wolnorynkowego opłaty licencyjnej

- (339) W świetle powyższych informacji Komisja uznaje, że porównanie z porównywalną transakcją między podmiotami niepowiązanymi, w szczególności ustalenia dotyczące opłaty licencyjnej w szeregu umów dotyczących palenia, produkcji i dystrybucji kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, wskazuje, że wartość wolnorynkowa opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy powinna wynosić zero, a zatem w tej relacji nie powinna być należna żadna opłata licencyjna z tytułu tej WI, ponieważ SMBV nie odnosi żadnej korzyści z użytkowania WI dotyczącej palenia kawy, na którą uzyskało licencję od Alki LP.

⁽¹⁷⁶⁾ Zob. motyw 112.

⁽¹⁷⁷⁾ Płatności uiszczane przez Starbucks Coffee BV na rzecz Alki LP są przypisywane do tej samej puli, co płatności dokonywane przez SMBV, które stanowią mniejszą część przychodów Alki LP, zob. motyw 110.

- (340) Biorąc pod uwagę ten wniosek, nie ma potrzeby szacowania opłaty licencyjnej. Wyniki finansowe brutto SMBV, bez odliczenia od tych zysków opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP za udzielenie licencji na WI dotyczącej palenia kawy, powinny raczej stanowić punkt wyjścia, na podstawie którego ustala się zobowiązanie podatkowe SMBV w Niderlandach w celu zapewnienia, by dochody do opodatkowania SMBV odpowiadały poziomowi dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwa niezintegrowane, których zobowiązanie podatkowe ustala się na podstawie zysków generowanych przez nie w warunkach rynkowych. Innymi słowy, nieopodatkowane zyski uiszczane jako opłata licencyjna przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy powinny podlegać pełnemu opodatkowaniu w Niderlandach.
- (341) Zatem przyjęta w SMBV APA metodyka dotycząca określenia wysokości tej płatności, zgodnie z którą wszystkie zyski generowane przez SMBV powyżej [9–12] % kosztów operacyjnych zostają przekazane Alki LP ⁽¹⁷⁸⁾, jest niezgodna z metodyką, która umożliwiłaby uzyskanie wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ stosowanie tej metodyki prowadzi do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania określany jest na rynku, należy uznać, że poprzez przyjęcie tej metodyki SMBV APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (f) Charakter wolnorynkowy cen naliczanych SMBV przez SCTC za ziarna zielonej kawy
- (342) Jak wyjaśniono w motywie 272, identyfikacja i analiza transakcji między SMBV a podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi stanowi niezbędny pierwszy krok w ocenie wolnorynkowego charakteru warunków handlowych, które miały zastosowanie do celów ustalania cen transferowych między odnośnymi stronami.
- (343) W motywie 116 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyjaśniła, że jeżeli wysokość opłaty licencyjnej została oszacowana z wykorzystaniem bezpośredniej metody ustalania cen transferowych, takiej jak MPCN, ceny ziaren zielonej kawy stanowiłyby nierozliczoną powiązaną transakcję między podmiotami powiązаныmi, która wymagała oceny na potrzeby ustalania cen transferowych, a cena ziaren zielonej kawy naliczana SMBV przez SCTC wymagałaby oceny w celu ustalenia, czy wysokość tej ceny, odzwierciedlona na rachunku zysków i strat SMBV, nie została wyolbrzymiona, prowadząc do obniżenia dochodu do opodatkowania SMBV.
- (344) W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych umowę o dostawę ziaren zielonej kawy zawartą między SMBV a SCTC wyszczególniono wśród najważniejszych transakcji i przepływów między spółkami, nie uwzględniono w nim jednak badania ani analizy tego, czy cena za ziarna zielonej kawy naliczana SMBV przez SCTC jest zgodna z zasadą ceny rynkowej.
- (345) Wycenę ziaren zielonej kawy przez SCTC przedstawiono w motywach 114–119. W tabeli 6 przedstawiono opracowany przez Starbucks podział narzutu dotyczącego ziaren zielonej kawy nabytych przez SCTC, którym obciążono SMBV. Na podstawie danych finansowych SCTC w tabeli 4 i tabeli 11 przedstawiono faktyczny narzut zarejestrowany przez SCTC oraz faktyczną marżę brutto, którymi SCTC obciąża każdego roku swoich klientów.

Tabela 11

Odnutowany narzut na pozyskiwanie ziaren zielonej kawy i marża brutto stosowana przez SCTC

(w %)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Narzut stosowany wobec KWS	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[4,5–7,5]	[1,5–4,5]	[16,5–19,5]	[13,5–16,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]
Marża brutto stosowana wobec KWS	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[16,5–19,5]	[16,5–19,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]

- (346) Średni narzut na koszty ziaren zielonej kawy dostarczanej przez SCTC w latach 2005–2010 wynosił [około 3 %], natomiast w latach 2011–2014 średni narzut wynosił [około 18 %]. Odpowiadająca marża brutto stosowana wobec KWS w okresie 2005–2010 wynosi [około 6 %], w porównaniu ze średnią marżą brutto stosowaną wobec KWS w okresie 2011–2014, która wynosiła [około 18 %].

⁽¹⁷⁸⁾ Zob. motyw 102.

- (347) Zdaniem Starbucks średni narzut w wysokości [około 3 %] obowiązujący w okresie 2005–2010 odpowiada narzutowi wolnorynkowemu. Po odjęciu od narzutów stosowanych od 2011 r. wydaje się, że narzut ten daje wynik będący odnotowanym przez SMBV wynagrodzeniem dotyczącym działalności związanej z paleniem kawy zgodnie z szacowanym zakresem przedstawionym przez Przedsiębiorstwo X, wynoszącym 13–17 % w odniesieniu do działalności w zakresie palenia kawy⁽¹⁷⁹⁾. Wspomniany narzut w wysokości [około 3 %] również znajduje się w zakresie wynagrodzenia z tytułu funkcji dostawczej przedstawionej przez Starbucks w analizie porównawczej przedstawionej w dniu 29 czerwca 2015 r.⁽¹⁸⁰⁾. W związku z powyższym Komisja może zaakceptować, że narzut na koszty ziaren zielonej kawy wynoszący [około 3 %] w okresie 2005–2010 był zgodny z zasadą ceny rynkowej.
- (348) Ponieważ jednak Starbucks nie przedstawił żadnego należytego uzasadnienia podniesienia średniego narzutu do [około 18 %] począwszy od 2011 r., Komisja uważa – jak wyjaśniono w motywach 349–357 – że w wyniku tego wzrostu począwszy od tego okresu nie należy akceptować żadnego odliczenia dotyczącego wyników finansowych brutto SMBV. W rzeczywistości, gdyby w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych prawidłowo przeanalizowano cenę ziaren zielonej kawy nałożoną przez SCTC na SMBV jako transakcję między podmiotami powiązаныmi, cena ta byłaby objęta zakresem SMBV APA, które służy do określania podstawy opodatkowania SMBV w Niderlandach⁽¹⁸¹⁾. Faktycznie, ponieważ cena ziaren zielonej kawy jest odejmowana od wyników finansowych brutto SMBV, w SMBV APA w 2008 r. należało określić cenę wolnorynkową, od której nie można byłoby odstąpić w 2011 r., w tym niemożliwe byłoby zwiększenie narzutu, o ile APA nie zostałyby zastąpione lub zmienione.
- (349) Starbucks twierdzi, że zwiększenie tego narzutu w 2011 r. było spowodowane rosnącym znaczeniem działalności SCTC, a w szczególności ze względu na coraz obszerniejszą wiedzę ekspercką w zakresie nabywania kawy i, co ważniejsze, ze względu na tytuł własności do rozwijanego programu C.A.F.E. Practices i obsługę tego programu. Nie wydaje się jednak, by uzasadnienie to odpowiadało informacjom przedstawionym podczas dochodzenia. Przede wszystkim program C.A.F.E. Practices funkcjonuje od 2004 r. Ponadto, ponieważ wynagrodzenie SCTC jest proporcjonalne do sprzedanej ilości ziaren zielonej kawy, jakkolwiek wzrost zdolności powinien pociągać za sobą odpowiednie wynagrodzenie. Faktycznie, dopóki wynagrodzenie stanowi stabilny odsetek KWS, wzrost obrotów powodował proporcjonalny wzrost zysków.
- (350) Starbucks twierdzi ponadto, że narzut „w okresie” 2005–2014 miał charakter wolnorynkowy⁽¹⁸²⁾. W przekazanych przez siebie informacjach z dnia 29 czerwca 2015 r. Starbucks wyjaśnił, że podział tabeli 5, przedstawiony w informacjach z dnia 13 kwietnia 2015 r., opracowano na podstawie analizy elementów porównawczych. Komisja nie akceptuje tego argumentu z następujących powodów.
- (351) Po pierwsze, jeżeli chodzi o wycenę programu C.A.F.E. Practices przedstawioną przez Starbucks w analizie elementów porównawczych w dniu 29 czerwca 2015 r.⁽¹⁸³⁾, Komisja zauważa, że dane liczbowe przekazane przez Starbucks charakteryzują się brakiem spójności. Informacje przedstawione w dniu 13 kwietnia 2015 r. oraz powielone w tabeli 6 są sprzeczne z informacjami przekazanymi w dniu 29 czerwca 2015 r., które przedstawiono w tabeli 7. Dokładniej, jeżeli chodzi o program C.A.F.E. Practices, dane przedstawione początkowo jako kwartył górny zostały później przedstawione przez Starbucks jako najwyższa zaobserwowana wartość. Niespójności dotyczą również stosowania czynnika transformacji do wyrażenia opłaty licencyjnej uzgodnionej jako odsetek sprzedaży, w których Starbucks przeprowadza nietypową korektę i otrzymuje opłatę licencyjną wyrażoną jako odsetek kosztów⁽¹⁸⁴⁾.
- (352) Ponadto określone umowy⁽¹⁸⁵⁾ dotyczą licencji na technologię. Można to porównać z sytuacją, w której Starbucks za pośrednictwem Alki LP udziela SMBV licencji na technologię, chociaż wydaje się, że umowy, na podstawie których udziela się licencji na technologię dotyczącą kawy, nie istnieją niezależnie od umowy licencyjnej na marki kawy. SCTC nie udziela SMBV licencji na jakąkolwiek technologię, z tytułu której SMBV powinien otrzymać wynagrodzenie poprzez wyższy narzut na zakupione ziarna zielonej kawy.
- (353) Po drugie Komisja zauważa, że koszty zarówno programu C.A.F.E. Practices, jak i ośrodków pomocy dla plantatorów stanowiły średnio nie więcej niż [0,5–1] % wartości ziaren zielonej kawy nabytych przez SCTC⁽¹⁸⁶⁾. Skala tych kosztów jest porównywalna z kosztami oznaczenia [programu certyfikacji], wynoszącymi proporcjonalnie [1,5–2] % ceny ziarna zielonej kawy stosowanej w odniesieniu do „[produktu kawowego e objętego

⁽¹⁷⁹⁾ Zob. motyw 201.

⁽¹⁸⁰⁾ Rozstęp międzykwartyłowy oszacowany na podstawie obserwacji Starbucks wynosi 4–8,5 %, zob. motyw 134.

⁽¹⁸¹⁾ Zob. pkt 3.42 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., zgodnie z którym „jeżeli stosuje się marżę zysku niezależnego przedsiębiorstwa, zyski przypisywane do transakcji niezależnego przedsiębiorstwa nie mogą być zniekształcane przez transakcje między podmiotami powiązаныmi zawierane przez to przedsiębiorstwo”.

⁽¹⁸²⁾ Ponieważ marża brutto, z której wynika narzut, byłaby zgodna z zasadą ceny rynkowej, zob. motyw 128.

⁽¹⁸³⁾ Zob. motyw 130.

⁽¹⁸⁴⁾ Zob. motyw 131.

⁽¹⁸⁵⁾ Zob. motyw 131, jedenaście określonych umów stanowi umowy licencyjne związane z licencjonowaniem technologii dotyczące produktów spożywczych i napojów.

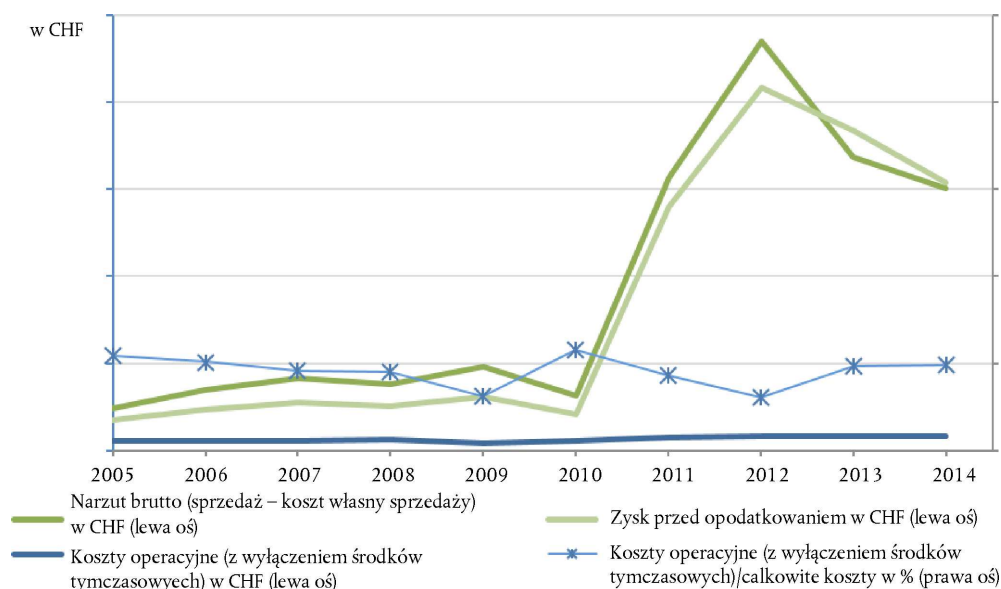
⁽¹⁸⁶⁾ Zob. motyw 121.

programem certyfikacji”, który stanowi najczęściej sprzedawany produkt SMBV ⁽¹⁸⁷⁾. W rzeczywistości wydaje się, że program C.A.F.E. Practices składa się programu certyfikacji, który można w większym stopniu porównać z oznaczeniem [programu certyfikacji] niż z licencją na własność intelektualną lub technologię przedstawioną przez Starbucks.

- (354) Ponadto ceny produktów kawowych sprzedawanych kawiarniom przez SMBV określa się na podstawie kosztów, jak wyjaśniono w motywie 96. W związku z tym Komisja uznaje, że bezpośrednie i pośrednie koszty programu C.A.F.E. Practices są – wbrew twierdzeniom Starbucks – bardziej odpowiednim sposobem podejścia do ustalania cen wolnorynkowych programu w odniesieniu do ceny ziaren zielonej kawy naliczanej od SMBV.
- (355) Jeżeli chodzi o narzut finansowy przedstawiony w tabeli 6, Komisja zauważa, że przyjęta metoda nie pozwala obliczyć kosztu kapitału obrotowego, ponieważ zobowiązań klientów, które w normalnej działalności gospodarczej wnoszą wkład w finansowanie wiarytelności i zapasów, nie odejmuje się od szacowanej kwoty do sfinansowania ⁽¹⁸⁸⁾. Starbucks być może uważa, że koszty finansowania należy dodać, ponieważ umowy dotyczące szacowanych kosztów dostawy opierają się na pośrednikach w zakresie kupna, którzy mogą nie nabyć tytułu własności do sprzedanych towarów. Kwestii tej nie poddano jednak ocenie ani nie udowodniono jej w analizie przedstawionej przez Starbucks. W związku z tym narzut finansowy porównywalny z narzutem finansowym zaproponowanym przez Starbucks wydaje się nieuzasadniony.
- (356) Po trzecie na rysunku 4 przedstawiono wpływ na zyski SCTC we frankach szwajcarskich (CHF) od czasu zwiększenia wzrostu narzutu w 2011 r. Na rysunku 4 przedstawiono również koszty operacyjne SCTC, w których nie wykazano żadnego wzrostu, jakiego można by oczekiwać od zwiększenia znaczenia SCTC, zgodnie z twierdzeniem Starbucks. Koszty operacyjne przedstawione jako odsetek kosztów całkowitych pozostały stabilne, a zatem koszty operacyjne zostałyby pokryte z wynagrodzenia związanego z KWS. Średni wzrost narzutu z [około 3 %] do [około 18 %] odpowiednio w latach 2005–2010 oraz w latach 2011–2014 ⁽¹⁸⁹⁾ spowodował czterokrotne zwielokrotnienie zysków SCTC, jak przedstawiono na rysunku 4.

Rysunek 4

Rentowność SCTC



- (357) W celu dopełnienia Komisja zauważa, że straty SMBV poniesione od 2010 r. w związku z działalnością w zakresie palenia kawy można odnieść do zwiększonego narzutu na koszty uiszczane na rzecz SCTC z tytułu ziaren zielonej kawy ⁽¹⁹⁰⁾, jak przedstawiono na rysunku 5.

⁽¹⁸⁷⁾ Zob. motyw 96.

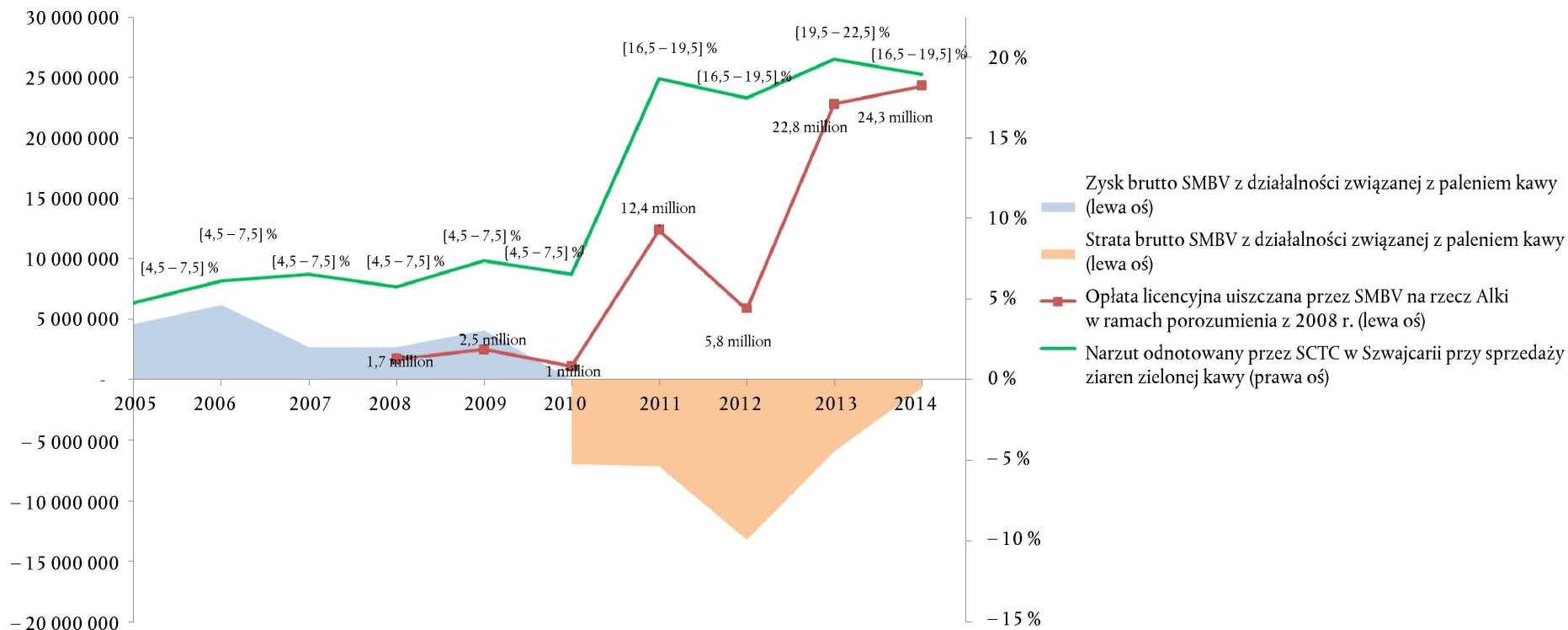
⁽¹⁸⁸⁾ Ponadto na podstawie danych liczbowych przedstawionych w tabeli 4 wydaje się, że SCTC posiada znaczne kwoty nadwyżki gotówki.

⁽¹⁸⁹⁾ Zob. motyw 346.

⁽¹⁹⁰⁾ Zob. motyw 315.

Rysunek 5

Rentowność działalności SMBV związanej z paleniem kawy



(358) W świetle tych obserwacji Komisja uważa, że by móc otrzymać wiarygodne przybliżenie narzutu wolnorynkowego za okres począwszy od 2011 r., średni narzut w okresie 2005–2010, wynoszący [około 3 %], należy powiększyć o koszty programu C.A.F.E. Practices oraz do wysokości kosztów oznaczenia [programu certyfikacji]. Koszt oznaczenia [programu certyfikacji] stanowił [1–1,5] % kosztów ziaren zielonej kawy nabytej przez SCTC pod koniec 2014 r. i przełożył się na [0,5–1 %] ceny narzuconej SMBV⁽¹⁹¹⁾. Narzut wolnorynkowy odnotowany przez SCTC w okresie począwszy od 2011 r. wzrósł zatem do [około 6 %] kosztów ziaren zielonej kawy nabytych przez SCTC, co odpowiada marży brutto w wysokości do [około 9 %] dotyczącej KWS SCTC, naliczanej przez SCTC od SMBV. W związku z tym wynoszący [około 18 %] średni narzut na koszty ziaren zielonej kawy dostarczanych przez SCTC do SMBV, skutecznie stosowany w latach 2011–2014, nie odzwierciedla wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.

(359) Podsumowując, ponieważ w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano ani nie przeanalizowano, czy cena naliczona przez SCTC dla SMBV za ziarna zielonej kawy jest ceną wolnorynkową, proponowana w tym sprawozdaniu metodyka określania dochodu do opodatkowania SMBV jest niezgodna z metodyką, która umożliwia otrzymanie wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ stosowanie tej metodyki prowadzi do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania określany jest na rynku, należy uznać, że poprzez przyjęcie tej metodyki wspomniane SMBV APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

⁽¹⁹¹⁾ Zob. motyw 96.

(g) Wnioski dotyczące selektywnej korzyści przyznanej przez SMBV APA

- (360) Jak stwierdzono w motywach 339–341, Komisja uznaje, że z porównania z porównywalną transakcją między podmiotami niepowiązanymi, w szczególności porozumień licencyjnych w zakresie WI dotyczącego palenia kawy w szeregu umów dotyczących palenia, produkcji i dystrybucji kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, wynika, iż wartość wolnorynkowa opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy powinna wynosić zero. W związku z tym SMBV APA – akceptując metodykę dotyczącą określenia wysokości opłaty licencyjnej, zgodnie z którą wszystkie zyski generowane przez SMBV powyżej [9–12] % kosztów operacyjnych zostają przekazane Alki LP⁽¹⁹²⁾ – przyznaje SMBV selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (361) Ponadto fakt, że w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano ani nie przeanalizowano, czy cena naliczona SMBV przez SCTC za ziarna zielonej kawy jest ceną wolnorynkową, oznacza, iż proponowana w tym sprawozdaniu – przyjęta w SMBV APA – metodyka określania dochodu do opodatkowania SMBV w Niderlandach przyznaje selektywną korzyść SMBV w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.

9.2.3.4. W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych SMBV został nieprawidłowo sklasyfikowany jako pełniący funkcję mniej złożoną.

- (362) Jak wyjaśniono w motywie 282, zastosowanie porównania wykonywanych funkcji jest uzasadnione wyłącznie w przypadku, gdy niemożliwe jest porównanie danej transakcji wewnątrz grupy, w odniesieniu do której podmiot ubiega się o APA (przy uwzględnieniu wykonywanych funkcji), z podobnymi transakcjami między podmiotami niepowiązanymi. Jak wyjaśniono w sekcji 9.2.3.3, Komisja uznaje, że ustalenia dotyczące opłaty licencyjnej w szeregu umów dotyczących palenia i produkcji oraz dystrybucji kawy, które przedsiębiorstwo Starbucks zawarło z osobami trzecimi, stanowią transakcje między podmiotami niepowiązanymi, które są porównywalne z ustaleniami dotyczącymi opłaty licencyjnej zawartymi między SMBV a Alki LP, jak wynika z SMBV APA.
- (363) Bez uszczerbku dla tego wniosku, zgodnie z którym w przedmiotowej sprawie nie zagwarantowano żadnego funkcjonalnego porównania, Komisja twierdzi ponadto, że przeprowadzona w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych analiza funkcji realizowanych przy stosowaniu MMTN nie pozwala uzyskać wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (364) Aby móc w przybliżeniu oszacować wynagrodzenie wolnorynkowe funkcji, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych należało zastosować porównanie funkcji pełnionych przez każdą stronę powiązanych transakcji.
- (365) W jednostronnych metodach ustalania cen transferowych takich jak MMTN wyłącznie wynagrodzenie „weryfikowanej strony” zostaje przeanalizowane na potrzeby ustalania cen transferowych, bez względu na otrzymane wynagrodzenie pozostałych stron transakcji. Przyjmując, że SMBV pełni „funkcję najmniej złożoną” w relacji między SMBV a Alki LP, doradca podatkowy Starbucks uznał SMBV za „weryfikowaną stronę” i nie wziął pod uwagę, czy zysk rezydualny przypisany Alki LP jest proporcjonalny do funkcji, ryzyk i aktywów Alki LP. Starbucks uzasadnia ten wybór tym, że SMBV nie posiada wartościowej WI i nie ponosi znaczących ryzyk prowadzenia działalności gospodarczej związanych z wykonywaniem rutynowych czynności; SMBV byłyby zatem ostatnim podmiotem złożonym w tej relacji⁽¹⁹³⁾.
- (366) Sposób rozumowania Starbucks wskazuje jednak na pomieszczenie złożoności przyjętych funkcji i ryzyk. W pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.⁽¹⁹⁴⁾ wyjaśniono, że wybór „weryfikowanej strony” w zastosowaniu MMTN musi być spójny z przeglądem funkcjonowania transakcji⁽¹⁹⁵⁾. Zasadniczo „weryfikowaną stroną” jest podmiot, w przypadku którego metodę ustalania cen transferowych można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do którego można wskazać najbardziej wiarygodne elementy porównawcze, tj. najczęściej jest to podmiot, którego przegląd funkcjonowania jest mniej złożony”.
- (367) Złożoność i ryzyko są to dwie odrębne kwestie, chociaż przegląd funkcjonowania obejmuje rozważania dotyczące ryzyka. Złożoność należy ocenić w ujęciu względnym, tj. poprzez porównanie z pozostałymi stronami zaangażowanymi w transakcje. W pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. określono wybór weryfikowanej strony, mówiąc o funkcji „mniej” złożonej w tym względzie, a nie odwołując się w ujęciu bezwzględnym do funkcji, która nie jest złożona⁽¹⁹⁶⁾. Wymóg oceny złożoności funkcji w porównaniu z innymi stronami transakcji przedstawiono również w pkt 1.21, 1.22 i 1.23 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. Zgodnie z powyższym w sytuacji, w której do celów ustalania cen transferowych stosuje się

⁽¹⁹²⁾ Zob. motyw 102.

⁽¹⁹³⁾ Zob. motyw 190.

⁽¹⁹⁴⁾ Wybór weryfikowanej strony jest konieczny jedynie przy zastosowaniu metody koszt plus, ceny odsprzedaży lub MMTN, zob. pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽¹⁹⁵⁾ Wymóg ten przedstawiono również w pkt 3.43 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽¹⁹⁶⁾ O kwestii tej wspomniano również w pkt 2.59 i 9.79 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

MMTN, należy przeanalizować również funkcje drugiej strony transakcji, w tym przypadku Alki LP. Niderlandzkie organy podatkowe z pewnością miały dostęp do informacji dotyczących funkcji Alki LP w chwili złożenia wniosku o udzielenie SMBV APA.

- (368) Jeżeli można zidentyfikować bezpośrednio obserwowalne elementy w odniesieniu do związanych z nimi transakcji, takie elementy powinny służyć do tego, aby ustalić wynagrodzenie spółki uczestniczącej w porównywalnych transakcjach⁽¹⁹⁷⁾. Istnienie bezpośrednich elementów porównawczych do celów określenia wynagrodzenia wolnorynkowego jest faktem, który Komisja skutecznie podnosi w sekcji 9.2.3.3.
- (369) W następnej sekcji Komisja przeanalizuje jednak względną złożoność podmiotów należących do grupy zaangażowanych w transakcje z SMBV.
- (370) Po pierwsze, poza funkcją palenia kawy SMBV sprawuje szereg innych funkcji. Fakt ten stanowi sam w sobie trudność w odnalezieniu właściwych elementów porównawczych do celów ustalenia cen transferowych⁽¹⁹⁸⁾. Co więcej, funkcja palenia kawy, którą sprawuje SMBV, ma krytyczne znaczenie dla producentów kawy. SMBV przeprowadza również badania rynku lub płaci za ich przeprowadzenie, posiada prawa do WI i zawiera umowy z producentami produkującymi z materiałów powierzonych. Co więcej, nie ustalono wyraźnie obowiązków w zakresie ustalania cen, a SMBV posiada, jak się wydaje, pewną kontrolę nad cenami otrzymywanymi za sprzedawane towary.
- (371) Rutynowemu charakterowi funkcji palenia kawy pełnionej przez SMBV, który stwierdził doradca podatkowy Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, przeczą uwagi przedstawione przez konkurentów, ponieważ trzech z czterech konkurentów, którzy otrzymali od Komisji wezwanie do udzielenia informacji rynkowych, nie zleca wypalania kawy podwykonawcom. W rzeczywistości dwóch z tych konkurentów wskazało, że ich zdaniem funkcja palenia kawy ma znaczenie krytyczne i z tego względu zasadniczo nie uważają, że można ją zlecać podwykonawcom⁽¹⁹⁹⁾. Fakt, że funkcja palenia kawy ma znaczenie krytyczne, nie musi jednak oznaczać, że jest ona również bardzo złożona.
- (372) W konkretnym przypadku SMBV analiza jego kosztów operacyjnych wykazuje jednak znaczne wydatki na badania rynku⁽²⁰⁰⁾. Co więcej, jednym z najważniejszych kosztów operacyjnych SMBV jest amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych. SMBV prowadzi badania rynku, posiada WI o istotnym znaczeniu oraz nabyło dodatkową WI w 2012 r. za kwotę 4 mln EUR. Rutynowy producent nie angażuje się w takie działania.
- (373) Niderlandy twierdzą, że koszty te, odnoszące się do opłat za oprogramowanie i licencję na system informatyczny dla standardowych systemów informatycznych, nie stanowią same w sobie dowodu na to, że SMBV korzysta z kosztownego WI. Przykładowo, w przypadku przedsiębiorstwa Y za licencję na system informatyczny płaci spółka wyznaczona jako producent produkujący z materiałów powierzonych⁽²⁰¹⁾. W przypadku SMBV płatności amortyzacji WI nie odnoszą się jednak do opłaty za oprogramowanie ze względu na to, że opłaty za oprogramowanie księgowane są pod inną pozycją na rachunkach SMBV⁽²⁰²⁾.
- (374) Takie ustalenia nie są wystarczające, aby jedynie na ich podstawie stwierdzić, że SMBV nie pełni mniej złożonej funkcji. W tym celu należy ocenić również złożoność funkcji pełnionych przez Alki LP.
- (375) Działalność Alki LP oceniono w motywach 324–329. Z tej oceny wynika, że zdolność operacyjna Alki LP jest skrajnie ograniczona i prawie nie istnieje, ponieważ spółka ta ani żaden z jej partnerów nie posiadają żadnych pracowników.
- (376) Komisja uznaje zatem za nieuzasadniony wybór SMBV jako spółki pełniącej mniej złożoną funkcję w porównaniu z Alki LP, którego to wyboru dokonał doradca podatkowy Starbucks do celów analizy cen transferowych.

⁽¹⁹⁷⁾ Zob. pkt 2.3 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. oraz pkt 3.49 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽¹⁹⁸⁾ Zgodnie z pkt 3.42 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. „niewłaściwe byłoby stosowanie MMTN w odniesieniu do całej spółki, jeżeli spółka uczestniczy w wielu różnych transakcjach między podmiotami powiązanymi, których nie można we właściwy sposób i w ujęciu zagregowanym porównać z transakcjami niezależnego przedsiębiorstwa”.

⁽¹⁹⁹⁾ Zob. motywy 204–212.

⁽²⁰⁰⁾ Zob. motyw 98.

⁽²⁰¹⁾ Zob. motyw 212.

⁽²⁰²⁾ Zob. motyw 98.

- (377) W związku z tym, ponieważ metodyka określania podstawy opodatkowania SMBV w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych opierała się na wadliwym założeniu, że SMBV powinno być „weryfikowaną stroną” do celów związanych z zastosowaniem MMTN, metodyka ta nie prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ w SMBV APA potwierdzono tę metodykę, co doprowadziło do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określany jest na rynku, należy uznać, że to APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

9.2.3.5. Błędne zastosowanie MMTN w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych

- (378) W poprzednich sekcjach Komisja wykazała, że w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie zbadano, czy uiszczenie przez SMBV opłaty licencyjnej na rzecz Alki LP za licencję na WI dotyczącą palenia kawy, co stanowiło transakcję wewnątrz grupy, w odniesieniu do której rzeczywiście wniesiono o SMBV APA i je przyznano⁽²⁰³⁾, było zgodne z zasadą ceny rynkowej. Wykazała następnie, że w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych dokonano błędnej analizy złożoności wszystkich spółek należących do grupy kapitałowej w celu zastosowania MMTN. Nie naruszając tych wniosków, które same w sobie umożliwiają Komisji stwierdzenie w dalszej kolejności, że SMBV APA zapewnia SMBV selektywną korzyść w formie obniżenia zobowiązań podatkowych w Niderlandach tej spółki, Komisja stwierdza również – celem uzupełnienia – że doradca podatkowy Starbucks błędnie zastosował MMTN w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych.

(a) Błędne zidentyfikowanie głównych funkcji SMBV przez doradcę podatkowego Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych

- (379) Do celów ustalania cen transferowych wybór metody ustalania cen transferowych i wybór elementów porównawczych określa się na podstawie przeglądu funkcjonowania spółki, w odniesieniu do której wniesiono o zawarcie APA. Zgodnie z przeglądem funkcjonowania sporządzonym przez doradcę podatkowego Starbucks, podstawowy wkład SMBV w funkcjonowanie grupy Starbucks odnosi się do działalności w zakresie palenia kawy/produkcji⁽²⁰⁴⁾. Na podstawie tego założenia doradca podatkowy uznaje SMBV jako producenta niskiego ryzyka produkującego kawę, który sprawuje rutynowe funkcje i stanowi zatem „najmniej złożony podmiot” do celów MMTN.
- (380) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wątpliwości, zgodnie z którymi Niderlandy błędnie przyjęły sklasyfikowanie SMBV jako producenta niskiego ryzyka produkującego z materiałów powierzonych przedstawione w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych⁽²⁰⁵⁾.
- (381) Na podstawie informacji przedłożonych przez Niderlandy i przedsiębiorstwo Starbucks w trakcie postępowania Komisja stwierdza, że doradca podatkowy błędnie wyznaczył SMBV jako producenta niskiego ryzyka. W bardziej szczegółowym ujęciu dostarczone informacje na temat przychodów SMBV wskazują na to, że palenie kawy nie jest głównym źródłem dochodów SMBV. Jak przedstawiono w tabeli 2, dochód ze sprzedaży palonej kawy zaksięgowany pod pozycją „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA”⁽²⁰⁶⁾ stanowi jedynie [15–20] % przychodów SMBV w 2013 r. i 2014 r. W 2007 r., a więc w roku, w którym zawarto SMBV APA, odsetek ten był zasadniczo na tym samym poziomie wynoszącym [15–20] %.
- (382) Przeciwnie, SMBV wytwarza większość swoich dochodów zaksięgowanych w Niderlandach z działalności innej niż palenie kawy. Rzeczywiście zdaje się, że funkcja odsprzedaży pełniona przez SMBV, określana przez Niderlandy i Starbucks jako świadczenie usług z zakresu logistyki i administracji⁽²⁰⁷⁾, jest ważniejsza niż działalność w zakresie palenia kawy i przynosi [80–85] % przychodów SMBV w 2013 r. i 2014 r. W 2007 r. na podstawie danych dostępnych w czasie, w którym wniesiono o zawarcie SMBV APA, odsetek ten wynosił [75–80] %. Co więcej, [10–30] z [40–60] pracowników SMBV pracowało wówczas w tym obszarze działalności. SMBV zarządzał również trzema relacjami umownymi związanymi z dystrybucją i logistyką.

⁽²⁰³⁾ Sekcja 9.2.3.2.

⁽²⁰⁴⁾ Zob. motyw 49.

⁽²⁰⁵⁾ Zob. motywy 79–96 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽²⁰⁶⁾ Starbucks wskazała, że przychody w pozycji „PRZYCHODY KAWA PAKOWANA” dotyczą funkcji SMBV w zakresie palenia i pakowania. Według Starbucks przychody ujęte w innych pozycjach, które mogłyby obejmować częściowo przetworzone produkty wytworzone z kawy wypalanej przez SMBV, stanowią niewielki odsetek łącznych wyników SMBV uzyskiwanych z palenia kawy, zob. motyw 94.

⁽²⁰⁷⁾ Zob. motywy 166 i 190.

- (383) Przeciwnie do twierdzenia Niderlandów, zgodnie z którym koszty produktów innych niż produkty kawowe stanowią dla SMBV koszty przerzucane⁽²⁰⁸⁾, SMBV w rzeczywistości księguje marżę na odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe. Co więcej, funkcja odsprzedaży SMBV stanowi nie tylko główne źródło dochodu SMBV, ale również jedyne źródło zysków SMBV od 2010 r., ponieważ działalność SMBV w zakresie palenia kawy powodowała od tego roku straty⁽²⁰⁹⁾, niezależnie od tego, czy straty te związane z działalnością w zakresie palenia kawy wynikały z nieprawidłowej wyceny ziaren zielonej kawy⁽²¹⁰⁾.
- (384) Niderlandy twierdzą również, że nie musiały żądać od przedsiębiorstwa Starbucks większej ilości informacji niż te, które dostarczono niderlandzkim organom podatkowym w momencie złożenia wniosku o zawarcie APA, ponieważ Niderlandy były zaznajomione z działalnością SMBV w związku z tym, że APA było odnowieniem poprzedniej decyzji⁽²¹¹⁾. Fakt, że Niderlandy zignorowały to, że większość dochodów SMBV pochodzi z odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe, stoi w wyraźnej sprzeczności z twierdzeniem Niderlandów, jakoby ich organy podatkowe były zaznajomione z działalnością SMBV⁽²¹²⁾.
- (385) Chociaż w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych potwierdzono, że SMBV prowadzi odsprzedaż produktów zakupionych od osób trzecich do kawiarni, nie uwzględniono w nim tej funkcji podczas wyboru elementów porównawczych i wskaźnika poziomu dochodów w celu zastosowania MMTN. W związku z tym doradca podatkowy Starbucks nie dokonał krytycznej oceny w celu zidentyfikowania podstawowych funkcji SMBV do celów analizy cen transferowych⁽²¹³⁾.
- (386) Podstawowa funkcja SMBV została zatem niedostatecznie zidentyfikowana w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych sporządzonym przez doradcę podatkowego Starbucks, a także błędnie przyjęta przez niderlandzkie organy podatkowe jako podstawa obliczenia wynagrodzenia przyjętego w SMBV APA.
- (b) Doradca podatkowy Starbucks niewłaściwie użył kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu dochodów w zastosowaniu MMTN
- (387) W pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. wskazano, że zazwyczaj, a także w świetle faktów przedmiotowej sprawy, koszty operacyjne dotyczące sprzedaży lub dystrybucji mogą stanowić właściwą podstawę dla działań dystrybucyjnych przy stosowaniu MMTN⁽²¹⁴⁾.
- (388) Zdaniem Niderlandów nawet jeżeli działania SMBV nie zostały poprawnie określone w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, koszty operacyjne stanowią właściwy wskaźnik rentowności w stosowaniu MMTN. Ponieważ jednak zyski SMBV pochodzą z marży na dystrybuowanych produktach i są księgowane jako ta marża, Komisja uważa, że sprzedaż jest bardziej odpowiednim wskaźnikiem przynoszącej zyski funkcji odsprzedaży SMBV. Co więcej, w latach 2008–2014⁽²¹⁵⁾ całkowita sprzedaż SMBV wzrosła niemal trzykrotnie, podczas gdy w tym samym okresie marża brutto wzrosła ponad dwukrotnie⁽²¹⁶⁾. Z drugiej strony koszty operacyjne SMBV wzrosły jedynie o 6 %, a więc nie można uznać, że koszty operacyjne stanowią odpowiedni wskaźnik dla przynoszącej zyski działalności SMBV w zakresie odsprzedaży.
- (389) Rzeczywiście, zyski SMBV pochodzące z jego działalności w zakresie odsprzedaży księgowano w Niderlandach i nie przypisano ich żadnemu innemu członkowi grupy, który miałby możliwość generowania takich zysków. Uiszczanie opłat licencyjnych jako zysku rezydualnego stanowi faktyczne przekazanie zysków SMBV uzyskanych z odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe na rzecz Alki LP. Żaden z domniemych składników opłat licencyjnych nie ma jednak jakiegokolwiek związku z zyskami wytworzonymi dzięki funkcji odsprzedaży SMBV, ponieważ Alki LP nie ma możliwości aktywnego generowania zysków z odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe w związku z tym, że spółka ta nie posiada zdolności operacyjnej ani bezpośrednio, ani poprzez swoich partnerów⁽²¹⁷⁾. W związku z tym przyporządkowanie tych zysków spółce Alki LP poprzez uiszczanie opłat licencyjnych jako zysków rezydualnych nie jest zgodne z zasadą ceny rynkowej.

⁽²⁰⁸⁾ Zob. motyw 97.

⁽²⁰⁹⁾ Zob. motyw 315.

⁽²¹⁰⁾ Zob. motyw 342 i następne.

⁽²¹¹⁾ Zob. motyw 179.

⁽²¹²⁾ Zob. również pkt 1.43 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. oraz pkt 1.21 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽²¹³⁾ *Ibid.*

⁽²¹⁴⁾ Jest to również zgodne z przykładem odnoszącym się do funkcji dystrybucji, który przedstawiono w pkt 3.48 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽²¹⁵⁾ Ze 128 mln EUR w 2008 r. do 350 mln EUR w 2014 r.

⁽²¹⁶⁾ Z 20 mln EUR w 2008 r. do 44 mln EUR w 2014 r.

⁽²¹⁷⁾ Zob. motyw 235.

- (390) Co więcej, zaksięgowane zyski należy przyporządkować jakiemuś podmiotowi, ponieważ stanowią one element rzeczywistości gospodarczej, czego nie można zastąpić poprzez wykorzystanie modelu gospodarczego lub modelu ustalania cen transferowych, którego celem jest przybliżenie rzeczywistości gospodarczej zamiast zastosowania elementów (bezpośrednio) obserwowalnych. W przypadku SMBV zyski z odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe nie są przyporządkowane poprzez wynagrodzenie w jakiegokolwiek formie jakiemuś innemu podmiotowi należącemu do grupy ani jakiegokolwiek osobie trzeciej, którzy mieliby możliwość aktywnego wytworzenia zysków z odsprzedaży produktów innych niż produkty kawowe, w związku z czym zyski te powinny być przypisane SMBV.
- (391) Doradca podatkowy niewłaściwie użył zatem kosztów operacyjnych zamiast sprzedaży jako wskaźnika poziomu dochodów w zastosowaniu MMTN.
- (c) Przegląd funkcjonowania oparty na funkcji odsprzedaży SMBV i wynagrodzeniu na podstawie marży z sprzedaży doprowadziłby do uzyskania wyższego wynagrodzenia
- (392) Aby zilustrować wpływ błędnego zidentyfikowania głównych funkcji SMBV przez doradcę podatkowego Starbucks oraz niewłaściwy wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu dochodów dokonany przez tego doradcę, Komisja powtórzyła analizę doradcy podatkowego, korygując grupę porównywalnych spółek w oparciu o funkcję odsprzedaży Starbucks, a także obliczyła narzut na sprzedaż dla tej skorygowanej grupy porównywalnych spółek.
- (393) Ze względu na to, że w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych błędnie zidentyfikowano główny przedmiot działalności gospodarczej SMBV, grupa elementów porównawczych, którą wykorzystał doradca podatkowy, aby określić wynagrodzenie za funkcje pełnione przez SMBV – kod NACE „Przetwórstwo herbaty i kawy” ⁽²¹⁸⁾ – była niewłaściwa również w przypadku stosowania MMTN. Aby skorygować grupę porównywalnych spółek, Komisja przeprowadziła podobną analizę w oparciu o bazę danych Amadeus, którą zastosowano w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, stosując kod NACE „Sprzedaż hurtowa herbaty, kawy, kakao i przypraw”. Pozostałe kryteria wyboru zastosowane przez Komisję w celu wybrania grupy porównywalnych spółek były takie same jak kryteria zastosowane przez doradcę podatkowego Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych ⁽²¹⁹⁾.
- (394) Do celów porównania Komisja odrzuciła zatem ze skorygowanej grupy porównywalnych spółek te spółki, które zajmują się głównie dystrybucją produktów innych niż produkty kawowe i herbaciane (spółki zajmujące się na przykład sprzedażą przypraw lub cukru bądź spółki sprzedające wyłącznie sprzęt), zachowując spółki zajmujące się paleniem kawy, w wyniku czego uwzględniono dwanaście porównywalnych spółek.
- (395) Ponieważ połowa z tych dwunastu spółek nie zgłasza danych dotyczących kosztów operacyjnych ⁽²²⁰⁾ i ponieważ dane te są wrażliwe na różnice w księgowaniu między jurysdykcjami podatkowymi, Komisja obliczyła narzut na sprzedaż dla spółek w skorygowanej grupie porównywalnych spółek. Wyniki tych obliczeń przedstawiono w tabeli 12.

⁽²¹⁸⁾ Zob. motyw 57.

⁽²¹⁹⁾ Zastosowano wybór aktywnych spółek lub spółek o nieznanym statusie z 15 krajów UE, Islandii, Norwegii i Szwajcarii, które to spółki nie są w posiadaniu innej spółki w co najmniej 25 %, aby zapewnić kryterium niezależności; ten wybór jest taki sam jak wybór doradcy podatkowego. Zastosowano jednak mniej odległy okres objęty obserwacją, ponieważ doradca podatkowy zastosował dane z lat 2001–2005, a APA zostało zawarte w 2008 r., trzy lata po dacie, której dotyczyły ostatnie dane.

⁽²²⁰⁾ W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych koszty operacyjne uzyskano poprzez obliczenie różnicy między łącznymi kosztami oraz kosztami, które Bureau van Dijk obsługujące bazę Amadeus opisało jako „koszty materialne”, mające odwziewać KWS. W przypadku wielu spółek uwzględnionych w porównaniu dane dotyczące „kosztów materialnych” nie były dostępne.

Tabela 12

Analiza elementów porównawczych na podstawie dystrybucji hurtowej

	company name	country	2007					2006					2005					2005-2007			
			turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	average Mark-up on sales			
1	ETABLISSEMENTEN SAS KOFFIE	Belgium	30 872	1 683	29 189	20 311	5,45 %	28 128	1 155	26 973	19 167	4,11 %	21 204	646	20 558	13 125	3,05 %	4,20 %			
2	TOSTADORES REUNIDOS SA	Spain	14 899	231	14 668	14 403	1,55 %	13 080	244	12 835	n.a.	1,87 %	11 618	206	11 412	n.a.	1,77 %	1,73 %			
3	MAGAZZINI DEL CAFFE' S.P.A. O, IN FORMA ABBREVIATA: MDC SPA O MDC SPA	Italy	2 301	- 347	2 648	1 165	- 15,07 %	1 224	- 558	1 782	803	- 45,55 %	639	- 359	998	420	- 56,15 %	- 38,92 %			
4	LA CITTADELLA S.P.A.	Italy	2 949	601	2 349	787	20,37 %	2 865	786	2 079	668	27,43 %	2 820	675	2 145	635	23,94 %	23,91 %			
5	CAFFE' UNIVERSALE BUONO AROMATICO - C.U.B.A. CAFE'	Italy	1 397	181	1 217	511	12,92 %	1 210	67	1 143	480	5,54 %	1 005	50	955	439	4,95 %	7,80 %			
6	CAFES TC-3 SAL	Spain	2 015	118	1 897	n.a.	5,87 %	1 881	73	1 808	n.a.	3,88 %	1 721	46	1 675	n.a.	2,65 %	4,13 %			
7	ΚΟΥΙΑΗΣ, Α.&Π.&Λ., Α. Ε.Β.Ε.	Greece	12 880	832	12 048	n.a.	6,46 %	10 092	310	9 782	n.a.	3,07 %	10 126	212	9 914	n.a.	2,09 %	3,87 %			
8	CAFFE' SELE S.R.L.	Italy	1 039	91	948	560	8,77 %	968	82	886	536	8,47 %	874	38	836	474	4,30 %	7,18 %			
9	RICO CAFÉ' S.R.L.	Italy	306	1	305	181	0,40 %	263	3	260	143	1,32 %	211	2	209	139	1,11 %	0,94 %			
10	CAFÉ GRAEXPRES SL	Spain	781	15	766	n.a.	1,92 %	710	7	703	n.a.	1,05 %	666	2	664	n.a.	0,31 %	1,09 %			
11	CERDANYA CAFES SL	Spain	310	8	302	n.a.	2,63 %	320	6	314	n.a.	1,77 %	306	3	303	n.a.	1,11 %	1,84 %			
12	IMPORCAFÉ – COMÉRCIO E TORREFAÇÇÃO DE CAFÉ, LDA	Portugal	321	14	307	146	4,28 %	23	6	317	139	1,75 %	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		3,01 %			
number of companies								12						12						11	12
lower quartile								1,7 %						1,5 %						1,1 %	1,5 %
median								4,9 %						2,5 %						2,1 %	3,1 %
upper quartile								7,6 %						4,8 %						4,0 %	5,5 %

- (396) W wyniku analizy grupy porównywalnych spółek zajmujących się głównie dystrybucją hurtową kawy uzyskano medianę zwrotu ze sprzedaży wynoszącą 3,1 % z rozstępem międzykwartylowym wynoszącym 1,5–5,5 %. Chociaż rozstęp międzykwartylowy przedstawiono jedynie w jednym punkcie wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. wśród innych możliwych przedziałów, które można wykorzystać do kwestii dotyczących porównania ⁽²²¹⁾, jest on często stosowany przez doradców podatkowych. Aby uniknąć przyznania korzyści spółkom, które stosują ustalanie cen transferowych, do celów wyceny transakcji między podmiotami powiązаныmi należy jednak zastosować taki punkt w tym przedziale, który jest najbardziej zbliżony do najbardziej prawdopodobnego wyniku rynkowego.
- (397) W przedmiotowej sprawie podstawa opodatkowania SMBV, którą określono w SMBV APA, nie leży w zakresie rozstępu międzykwartylowego obliczonego w oparciu o skorygowaną grupę porównywalnych spółek z zastosowaniem wynagrodzenia pochodzącego z narzutu na sprzedaż. Jak przedstawiono w tabeli 13, w każdym roku poczynszy od 2008 r. dochód do opodatkowania SMBV obliczony na podstawie SMBV APA był niższy, niż jego dochód do opodatkowania właściwy dla dolnej granicy tego zakresu, tj. 1,5 % sprzedaży:

Tabela 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Sprzedaż SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
dochód SMBV do opodatkowania na podstawie kwestionowanej decyzji	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
dochód do opodatkowania – kwartył dolny (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
dochód do opodatkowania – mediana przedziału (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
dochód do opodatkowania – kwartył górny (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
dochód SMBV do opodatkowania jako % sprzedaży	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Rozstęp międzykwartylowy wynoszący 1,5–5,5 % oparto o dane finansowe z okresu lat 2005–2007, który jest ostatnim okresem poprzedzającym SMBV APA. Fakt, że podstawa opodatkowania uzgodniona we wspomnianym APA nie mieści się w tym zakresie, ma również miejsce w przypadku innych okresów objętych obserwacją ⁽²²²⁾.
- (399) Fakt, że doradca podatkowy Starbucks błędnie uznał Starbucks za spółkę produkcyjną, której wynagrodzenie określono na podstawie kosztów operacyjnych w celu oszacowania wynagrodzenia wolnorynkowego dla SMBV, został potwierdzony również przez wewnętrzne porównanie danych z SMC. SMC jest jedyną inną spółką z grupy Starbucks, która zapewnia usługi z zakresu palenia kawy na szczeblu wewnętrznym ⁽²²³⁾. Ponieważ do celów podatkowych spółka ta jest skonsolidowana z Starbucks US, Starbucks nie otrzymuje żadnej zachęty, aby przenieść zyski tej spółki poprzez opłatę licencyjną uiszczaną na rzecz Starbucks Corporation. Mimo że sprawozdania finansowe SMC nie są objęte audytem, utworzono je zatem do celów czysto biznesowych, ponieważ nie odnoszą się do nich względy podatkowe. Ze sprawozdań tych wynika, że SMC odnotowuje

⁽²²¹⁾ Zob. pkt 3.57 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽²²²⁾ Jeżeli w zamian za to wybrano by pięcioletni okres lat 2003–2007, uzyskany rozstęp międzykwartylowy miałby identyczną granicę 1,5 % i sięgałby 5,8 % z medianą wynoszącą 2,9 %. Jeżeli wybrano by ten sam pięcioletni okres lat 2001–2005, tak jak wybrano w sprawozdaniu Starbucks w sprawie cen transferowych, uzyskany rozstęp międzykwartylowy wyniósłby 1,8–5,7 % z medianą wynoszącą 2,7 %. Jeżeli wybrano by pięcioletni okres kończący się w 2006 r., a nie w 2007 r., a więc lata 2002–2006, rozstęp międzykwartylowy wyniósłby 1,7–5,2 % z medianą wynoszącą 2,6 %.

⁽²²³⁾ Zob. motyw 139.

ponad [40–50] razy większe zyski niż wynagrodzenie dla SMBV uzgodnione w SMBV APA w zakresie zwrotu z kosztów operacyjnych. Jak wyjaśniono w motywie 140 i przedstawiono w tabeli 9, podczas gdy w SMBV APA ustalono narzut na zyski z kosztów operacyjnych w wysokości [9–12] %, wskaźnik ten wynosił około 500 % dla SMC w ostatnich czterech okresach obrachunkowych.

- (400) Celem działania podjętego przez Komisję w motywach 392–398 nie jest obliczenie wynagrodzenia wolnorynkowego za funkcje pełnione przez SMBV w ramach grupy Starbucks. Komisja przyjmuje, że przedział przedstawiony powyżej nie jest oparty o wystarczającą analizę porównawczą i że działanie to ma na celu jedynie powielenie i skopiowanie analizy doradcy podatkowego tak, jakby funkcje były zidentyfikowane poprawnie. Celem działania podjętego przez Komisję jest raczej wykazanie, że nawet jeżeli wnioski uzyskane przez Komisję w sekcjach 9.2.3.3 i 9.2.3.4 były błędne, niewłaściwe zidentyfikowanie przez doradcę podatkowego głównych funkcji SMBV i nieprawidłowy wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu dochodów dokonany przez tego doradcę w stosowaniu MMTN potwierdzają, że metodyka, którą doradca zaproponował w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych i którą przyjęto w SMBV APA w celu określenia podstawy opodatkowania SMBV w Niderlandach, nie prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Ponieważ metodyka ta doprowadza do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określany jest na rynku, należy uznać, że poprzez przyjęcie tej metodyki wspomniane SMBV APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV APA do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

(d) Nieadekwatność korekty kapitału obrotowego

- (401) W sprawozdaniu w sprawie cen transferowych doradca podatkowy Starbucks proponuje „korektę narzutu wobec kosztów konwersji”, którą Niderlandy przedstawiają jako korektę kapitału obrotowego, ale zastosowana metodyka nie wpływa na poziom kapitału obrotowego ani w przypadku elementów porównawczych, ani SMBV. Kapitał obrotowy jest sumą należności z tytułu zapasów i należności z tytułu dostaw i usług, których kwota netto ma być finansowana z zobowiązań z tytułu dostaw i usług. Nie ma żadnego stałego związku między KWS zastosowanym w korekcie a potrzebami kapitałowymi w zakresie kapitału obrotowego. W szczególności spółka, której koszt surowców jest wysoki, może mieć niskie potrzeby kapitałowe w zakresie kapitału obrotowego, jeżeli efektywnie przetwarza swoje zapasy. Korekty kapitału obrotowego mają na celu uchwycenie możliwych różnic w należnościach i zobowiązaniach z tytułu zapasów oraz należnościach i zobowiązaniach z tytułu dostaw i usług, których nie ujęto w ilości surowców wykorzystywanych przez spółkę.
- (402) Komisja stwierdza zatem, że „korekta kapitału obrotowego” zastosowana przez doradcę podatkowego nie odpowiada zadeklarowanemu celowi i jest niewłaściwa do skorygowania różnic w wykorzystaniu kapitału obrotowego. W kontekście faktów przedstawionych w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych nie ma żadnego uzasadnienia dla tej korekty. W związku z tym nie ma znaczenia argument Niderlandów, zgodnie z którym metoda przedstawiona w załączniku do rozdziału III wytycznych OECD z 2010 r., mimo że była wówczas dostępna, nie stanowiła części wytycznych OECD z 1995 r., które miały zastosowanie w chwili wejścia w życie APA ⁽²²⁴⁾.
- (403) W odpowiedzi na wątpliwości, które wyraziła Komisja w decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do korekty kapitału obrotowego ⁽²²⁵⁾, Niderlandy przedstawiły symulację narzutu obliczonego poprzez zastosowanie metodyki korekty dla różnych okresów, stosując inną stopę procentową oraz wykorzystując tę samą stopę procentową jako punkt odniesienia, odejmując jednak, a nie dodając, 50 punktów bazowych. Symulacje te nie rozwiewają jednak tych wątpliwości. Komisja nie wyraziła wątpliwości co do okresu wykorzystanego przez doradcę podatkowego Starbucks w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych. W motywie 101 decyzji o wszczęciu postępowania Komisja odnotowała natomiast, że hipotetyczne wynagrodzenie za surowce oszacowano w odniesieniu do stawki EURIBOR, do której dodano spread w wysokości 50 punktów bazowych; poziom tego wynagrodzenia nie został wyjaśniony. Niderlandy nie wyjaśniły tego poziomu poprzez przedstawienie symulacji z wykorzystaniem różnych stóp procentowych i innego spreadu wynoszącego – 50 punktów bazowych, co pozostaje bez uzasadnienia.
- (404) Jeżeli chodzi o symulację przedstawioną przez Niderlandy, w której dochody SMBV przed opodatkowaniem podzielone przez łączne koszty, w tym KWS, porównano ze stosunkiem zysku przed opodatkowaniem do łącznych kosztów konkurentów ⁽²²⁶⁾, Komisja zauważa, że Niderlandy przyjmują zakres, który opiera się na informacjach pochodzących z okresu po przyjęciu SMBV APA. Jeżeli rozstęp międzykwartyłowy zysku przed opodatkowaniem w stosunku do łącznych kosztów określa się na podstawie danych finansowych podobnych spółek z lat 2001–2005, który to okres zastosowano w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych, rozstęp ten wynosi 4,9–13,1 % i nie obejmuje zysków SMBV z tego okresu ⁽²²⁷⁾. Przykładowo, w 2008 r. zyski SMBV przed opodatkowaniem w stosunku do łącznych kosztów wynosiły 1,2 %, a w 2014 r. spadły do 0,5 %.

⁽²²⁴⁾ Zob. motyw 177.

⁽²²⁵⁾ Zob. motywy 101–113 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽²²⁶⁾ Zob. motyw 178.

⁽²²⁷⁾ Rozstęp ten wynika z danych liczbowych przedstawionych w tabeli 5 decyzji o wszczęciu postępowania.

- (405) Niderlandy odwołują się w dalszej kolejności do artykułu w *International Transfer Pricing Journal* z 2012 r., w którym stwierdzono, że zarówno w przypadku producentów o pełnym zakresie funkcji, jak i producentów produkujących z materiałów powierzonych lub podproducentów łączne koszty, w tym KWS, są najbardziej właściwym wskaźnikiem poziomu dochodów. W artykule przedstawiono również porównanie marż na łącznych kosztach producentów o pełnym zakresie funkcji oraz producentów produkujących z materiałów powierzonych lub podproducentów. Na podstawie wybranej próbki analiza wykazuje, że marże na łącznych kosztach są wyższe w przypadku producentów produkujących z materiałów powierzonych i podproducentów niż w przypadku producentów o pełnym zakresie funkcji. Mimo iż wyniki badania empirycznego przedstawionego w artykule są ogólnie prawdziwe, jeżeli chodzi o argument Niderlandów, zgodnie z którym rentowność producentów niskiego ryzyka należy skorygować w dół w porównaniu z wynikami producentów o pełnym zakresie funkcji, ustalenia tego artykułu przeczą temu argumentowi, zamiast go potwierdzać. Jest tak, ponieważ Niderlandy założyły obniżenie marży na kosztach w związku z tym, że SMBV nie jest producentem o pełnym zakresie funkcji, podczas gdy ustalenia empiryczne wynikające z artykułu wskazują, jak się wydaje, na to, że właściwa byłaby wyższa marża.
- (406) Co więcej, w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych przyjęto również istotne obniżenie podstawy kosztów w celu obliczenia podstawy opodatkowania w 2008 r. w porównaniu z poprzednim ustaleniem, którego to obniżenia dokonano poprzez wyłączenie kosztów [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 1], chociaż działalność SMBV nie zmieniła się i nie zmienił się również stosunek handlowy z [niepowiązanym przedsiębiorstwem produkcyjnym 1]. W połączeniu z błędną klasyfikacją rzeczywistej działalności SMBV, korekta ta nie wydaje się wystarczająco uzasadniona.
- (407) Podsumowując, nawet jeżeli analiza elementów porównawczych nie była oparta na niewłaściwej klasyfikacji działalności SMBV jako palenia kawy, a doradca podatkowy Starbucks nie użył niewłaściwie kosztów operacyjnych zamiast sprzedaży jako wskaźnika poziomu dochodów, stosując MMTN, korekta kapitału obrotowego i wyłączenie kosztów [niepowiązanego przedsiębiorstwa produkcyjnego 1] z podstawy opodatkowania SMBV oznaczają, że metodyka zaproponowana w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych i przyjęta w SMBV APA nie prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (408) Przyjmując tę metodykę, która prowadzi do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określany jest na rynku, SMBV APA zapewnia selektywną korzyść na rzecz SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

9.2.4. *Dodatkowe uzasadnienie: selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od dekretu*

- (409) Niderlandy i Starbucks stwierdziły, że dekret stanowi właściwy system odniesienia, w oparciu o który należy określić, czy istnieje selektywna korzyść wynikająca z SMBV APA.
- (410) Jak zauważono w motywach 245–251, Komisja nie zgadza się z argumentami Niderlandów i Starbucks dotyczącymi stosowanego systemu odniesienia. W ramach dodatkowego uzasadnienia Komisja stwierdza jednak, że SMBV APA przyznaje również selektywną korzyść na rzecz SMBV w kontekście bardziej ograniczonego systemu odniesienia złożonego ze spółek należących do grup kapitałowych, które stosują ceny transferowe objęte zakresem art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych i dekretu.
- (411) Uznaje się, że artykuł 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych i dekret ustanawiają zasadę ceny rynkowej w niderlandzkim prawie podatkowym, zgodnie z którą transakcje między przedsiębiorstwami wewnątrz grupy należy wynagradzać w taki sposób, jakby wynagrodzenie to było uzgodnione przez niezależne przedsiębiorstwa prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji. W preambule tego dekretu wyjaśniono w szczególności, że zasadę ceny rynkowej transponowano do prawa krajowego w formie przedstawionej w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych i że wytyczne te są bezpośrednio stosowane w Niderlandach ⁽²²⁸⁾.
- (412) Biorąc pod uwagę, że Komisja wykazała już w sekcji 9.2.3.1, że w SMBV APA potwierdzono pewne wybory metodyczne podjęte przez doradcę podatkowego Starbucks do celów ustalania cen transferowych, których nie można uznać za zapewniające wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego i które doprowadziły do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w Niderlandach, Komisja może w podobny sposób stwierdzić, że samo APA również zapewnia selektywną korzyść w bardziej ograniczonych ramach odniesienia, które stanowi art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych i dekret.

⁽²²⁸⁾ Zob. motyw 87.

9.2.5. Uzasadnienie

- (413) Ani Niderlandy, ani Starbucks nie przedstawiły żadnego możliwego uzasadnienia dla selektywnego traktowania SMBV w wyniku SMBV APA. W tym względzie Komisja przypomina, że ciężar przedstawienia takiego uzasadnienia spoczywa na państwie członkowskim.
- (414) W każdym przypadku Komisja nie była w stanie zidentyfikować żadnych możliwych podstaw uzasadniających preferencyjne traktowanie SMBV zapewnione na skutek SMBV APA, o którym można by powiedzieć, że wynika bezpośrednio z zasad wewnętrznych lub podstawowych, lub z wytycznych systemu odniesienia bądź z nieodłącznych mechanizmów koniecznych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności systemu⁽²²⁹⁾ bez względu na to, czy tym systemem odniesienia jest ogólny niderlandzki system podatku od osób prawnych, jak ustaliła Komisja, czy dekret, jak argumentowały Niderlandy i Starbucks.

9.2.6. Stwierdzenie istnienia selektywnej korzyści

- (415) Komisja stwierdza, że poprzez zatwierdzenie metody obliczenia dochodu przypisanego SMBV do opodatkowania w ramach grupy Starbucks, w odniesieniu do której nie można uznać, że prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, i która prowadzi do obniżenia zobowiązań podatkowych SMBV w ramach ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określany jest na rynku, SMBV APA zapewnia SMBV selektywną korzyść do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (416) W ramach dodatkowego uzasadnienia Komisja stwierdza, że ponieważ w SMBV APA zatwierdzono – na podstawie dekretu opartego o art. 8b ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych – metodę obliczenia dochodu przypisanego SMBV, w odniesieniu do której nie można uznać, że prowadzi do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, i która prowadzi do obniżenia należności podatkowych SMBV w porównaniu z innymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej, objętymi podatkiem w Niderlandach, wspomniane SMBV APA zapewnia selektywną korzyść SMBV do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu.

9.3. Beneficjent kwestionowanego środka

- (417) Komisja stwierdza, że SMBV APA zapewnia selektywną korzyść SMBV w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, ponieważ prowadzi do obniżenia dochodu do opodatkowania tego podmiotu w Niderlandach w porównaniu ze spółkami niezintegrowanymi, których dochody do opodatkowania określone są w wyniku transakcji zawartych na zasadach rynkowych. Komisja zauważa jednak, że SMBV stanowi część wielonarodowej grupy przedsiębiorstw, tj. grupy Starbucks, a wynagrodzenie za rolę, jaką SMBV pełni w ramach tej grupy, jest przedmiotem SMBV APA.
- (418) Odrębne podmioty prawne mogą zostać uznane za tworzące jedną jednostkę gospodarczą do celów stosowania zasad pomocy państwa. Taka jednostka gospodarcza jest wówczas uznawana za odnośne przedsiębiorstwo korzystające ze środka pomocy. Zgodnie z wcześniejszym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości „pojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji powinno być rozumiane jako wskazujące na jednostkę gospodarczą [...], nawet jeżeli pod względem prawnym ta jednostka gospodarcza składa się z kilku osób fizycznych lub prawnych”⁽²³⁰⁾. Aby określić, czy kilka podmiotów tworzy jednostkę gospodarczą, Trybunał Sprawiedliwości sprawdza, czy istnieją pakiet kontrolny lub związki funkcjonalne, ekonomiczne bądź strukturalne⁽²³¹⁾. W przedmiotowej sprawie spółka SMBV jest w pełni kontrolowana przez Alki LP, które z kolei jest kontrolowane przez spółki z grupy Starbucks⁽²³²⁾.
- (419) Co więcej, to grupa Starbucks podjęła decyzję o ustanowieniu SMBV w Niderlandach, przez co odnosi ona korzyści dzięki SMBV APA, ponieważ w tym APA, jak wskazano w motywie 45, ustalono zysk, który należy przypisać SMBV w ramach tej grupy przedsiębiorstw w zamian za funkcje, które spełnia na rzecz spółek z tej grupy. SMBV APA jest w końcu decyzją, w której przyjęto metodykę ustalania cen transferowych dla transakcji w ramach grupy Starbucks, tak aby wszelkie korzystne traktowanie podatkowe spółki SMBV ze strony niderlandzkich organów podatkowych przynosiło korzyść grupie Starbucks jako całości, zapewniając dodatkowe zasoby nie tylko SMBV, ale całej grupie. Innymi słowy, jak omówiono w motywie 257, jeżeli konieczne jest

⁽²²⁹⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i in.*, ECLI:EU:C:2009:417, pkt 69.

⁽²³⁰⁾ Wyrok w sprawie C-170/83 *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, pkt 11. Zob. również wyrok w sprawie T-137/02 *Pollmeier Malchow* przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2004:304, pkt 50.

⁽²³¹⁾ Wyrok w sprawie C-480/09 *P Acea Electrabel Produzione SpA* przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2010:787, pkt 47–55; wyrok w sprawie C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA i in.*, ECLI:EU:C:2006:8, pkt 112.

⁽²³²⁾ Strukturę organizacyjną grupy Starbucks wyjaśniono bardziej szczegółowo w motywie 27 i na rysunku 1 decyzji o wszczęciu postępowania.

ustalenie cen transferowych w celu określenia cen produktów i usług w ramach różnych podmiotów prawnych należących do jednej i tej samej grupy, skutki ustalenia ceny transferowej mają z natury wpływ na więcej niż jedną spółkę należącą do grupy kapitałowej (wzrost ceny w jednej spółce zmniejsza zysk innej spółki).

- (420) W związku z tym i niezależnie od faktu, że grupa jest zorganizowana w różnych osobowościach prawnych, w kontekście porozumienia w sprawie cen transferowych spółki te należy traktować jako jedną grupę korzystającą z kwestionowanego środka pomocy ⁽²³³⁾.
- (421) Co więcej, w przedmiotowej sprawie określenie podstawy opodatkowania SMBV w Niderlandach wpływa na uiszczanie opłat licencyjnych na rzecz Alki LP, ponieważ opłata licencyjna odpowiada wszelkim zyskom księgowanym przez SMBV i przekraczającym [9–12] % kosztów operacyjnych, jak zostało to uzgodnione w SMBV APA ⁽²³⁴⁾. Obniżenie zobowiązań podatkowych SMBV w Niderlandach zapewnia zatem korzyść nie tylko SMBV, ale również Alki LP, a zatem również grupie Starbucks.

9.4. Stwierdzenie istnienia pomocy

- (422) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że SMBV APA zawarte przez niderlandzkie organy podatkowe zapewnia SMBV i grupie Starbucks selektywną korzyść, którą można przypisać Niderlandom, którą sfinansowano za pomocą zasobów państwowych i która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz może wyrzucić wpływ na handel wewnątrzunijny. SMBV APA stanowi więc pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (423) Ponieważ SMBV APA powoduje obniżenie kosztów, które normalnie ponosiłoby SMBV w ramach jego działalności gospodarczej, należy uznać, że to APA zapewnia pomoc operacyjną na rzecz SMBV i grupy Starbucks.

9.5. Dowody, na których oparła się Komisja, stwierdzając pomoc

- (424) Jednym z argumentów podniesionych przez Niderlandy podczas procedury administracyjnej stanowi, że w dniu zajęcia się sprawą SMBV niderlandzkie organy podatkowe nie miały dostępu do niektórych informacji, na których oparła się Komisja w swojej decyzji o wszczęciu postępowania, ani do danych, na których oparto się podczas formalnego postępowania wyjaśniającego. W związku z tym Niderlandy oskarżają Komisję o to, że podczas badania mogła zbadać sprawę SMBV, analizując ją „z perspektywy czasu”.
- (425) Przykładowo, chociaż ocena sklasyfikowania SMBV jako producenta produkującego z materiałów powierzonych odnosi się do funkcji pełnionych przez SMBV w momencie zawarcia APA, odnosi się ona również do innych rodzajów działalności, takich jak badania rynku czy amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych, które były realizowane dopiero później i w związku z tym niderlandzkie organy podatkowe nie mogły ich wziąć pod uwagę w chwili zawierania SMBV APA w 2008 r. Podobnie dopiero po zawarciu APA unaoczniał się fakt, że koszty ziaren zielonej kawy znacznie wzrosły po 2010 r., co wskazuje na to, że opłaty licencyjne były finansowane z innych rodzajów działalności niż palenie kawy, naruszając zasadę ceny rynkowej.
- (426) Komisja zauważa w tym względzie, że znaczna liczba argumentów uzasadniających ustalenie Komisji, zgodnie z którym SMBV APA nie jest zgodne z zasadą ceny rynkowej, opiera się na informacjach i danych, do których niderlandzkie organy podatkowe miały dostęp w chwili zawarcia APA. Odnosi się to w szczególności do szeregu umów produkcyjnych i umów na palenie kawy zawartych między Starbucks a osobami trzecimi wyszczególnionymi w motywach 148–150, informacji dotyczących złożoności funkcji pełnionych przez SMBV i Alki LP, informacji kwestionujących sklasyfikowanie SMBV jako producenta niskiego ryzyka produkującego z materiałów powierzonych, a także adekwatności zastosowania kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu dochodów zamiast sprzedaży i zwiększenia narzutu na surowce o 50 punktów bazowych ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ Zob. analogicznie wyrok w sprawie 323/82 Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, pkt 11: „Z informacji dostarczonych przez samych skarżących wynika jasno, że po restrukturyzacji zarówno SA Intermills, jak i trzy przedsiębiorstwa produkcyjne są kontrolowane przez rząd regionu Walonii i że po przeniesieniu zakładu do trzech nowopowstałych spółek SA Intermills w dalszym ciągu posiada interes w tych trzech spółkach. Należy zatem przyjąć, że chociaż każde z trzech przedsiębiorstw produkcyjnych posiada osobowość prawną odrębną od byłego SA Intermills, wszystkie te przedsiębiorstwa tworzą razem jedną grupę, przynajmniej w zakresie, w jakim dotyczy to pomocy przyznanej przez władze belgijskie [...]”.

⁽²³⁴⁾ Zob. motyw 102.

⁽²³⁵⁾ Co więcej, niezgodność SMBV APA z zasadą ceny rynkowej następnie potwierdziła się i pogłębiła w latach po zawarciu tego porozumienia. Przykładowo, podczas gdy w 2007 r. dochód z palonych ziaren wyniósł zaledwie [15–20] % łącznych przychodów SMBV, w następnych latach zwiększył się on do [...] % w 2013 r. i 2014 r. Jest to zgodne z faktem, że SMBV angażowało się w inne rodzaje działalności, takie jak badania rynku, które generowały znaczne wydatki, oraz w inną działalność związaną z WI, biorąc pod uwagę, że koszty amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych zostały włączone w 2014 r. jako jeden z największych kosztów operacyjnych.

- (427) Jeżeli chodzi o informacje dotyczące kosztów ziaren zielonej kawy, Komisja zauważa, że w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych wyszczególniono umowę o dostawę ziaren zielonej kawy zawartą między SMBV a SCTC jako jedną z najważniejszych transakcji i przepływów między spółkami, ale nie uwzględniono w nim badania ani analizy tego, czy cena za ziarna zielonej kawy naliczona przez SCTC dla SMBV jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, ponieważ doradca podatkowy zamiast tego oparł się na MMTN, aby obliczyć wynagrodzenie na podstawie funkcji palenia kawy SMBV.
- (428) Jeżeli w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych dokonano by właściwej analizy porozumienia, należałoby ocenić wynagrodzenie wolnorynkowe za ziarna zielonej kawy do celów wniosku o zawarcie SMBV APA ⁽²³⁶⁾. Jeżeli w następstwie powyższe SMBV APA obejmowałoby transakcję dotyczącą ziaren zielonej kawy, wynagrodzenie wolnorynkowe zatwierdzone w 2008 r. nie umożliwiałoby nieuzasadnionego podwyższania cen ziaren zielonej kawy, które miało miejsce począwszy od 2011 r.
- (429) W każdym przypadku, jak wyjaśniono w motywie 348 i następnych, Starbucks nie dostarczył żadnego ważnego uzasadnienia podwyższenia ceny ziaren zielonej kawy po 2010 r., w związku z czym argument ten jest nieistotny.
- (430) Co więcej, w czasie złożenia wniosku o SMBV APA niderlandzkie organy podatkowe miały dostęp do informacji o narzucie zastosowanym w tej transakcji i jeżeli organy te wystąpiłyby o udzielenie tych informacji, uzyskano by narzut wolnorynkowy wynoszący [około 3 %] KWC dla SCTC ⁽²³⁷⁾, co jest w każdym przypadku wartością niższą od narzutu wynoszącego [około 6 %] i odpowiadającej marży brutto w wysokości [około 9 %] na KWS, który Komisja uznała za zgodny z zasadą ceny rynkowej w motywie 358. Jeżeli przyjęto by następnie ten narzut w APA, SCTC nie mógłby zwiększyć tego narzutu do średniej wynoszącej [około 18 %] w okresie od 2011 r., nie wnosząc jednocześnie o zmianę APA. W tym względzie Komisja przypomina, że w SMBV APA stwierdzono, że jest ono ważne przez 10 lat, pod warunkiem że krytyczne założenia przedstawione przez SMBV są poprawne, a jeżeli nie są, należy uznać APA za zakończone.

9.6. Zgodność pomocy z zasadami rynku wewnętrznego

- (431) Pomoc państwa należy uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu ⁽²³⁸⁾ i można ją uznać za zgodną z rynkiem międzynarodowym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub art. 107 ust. 3 Traktatu.
- (432) Niderlandy nie przedstawiły żadnych podstaw do tego, aby ustalić zgodność z którymkolwiek z powyższych przepisów dotyczących pomocy państwa, którą przyznały poprzez zawarcie SMBV APA.
- (433) Co więcej, jak wyjaśniono w motywie 423, należy uznać, że SMBV APA przyznaje pomoc operacyjną na rzecz SMBV i grupy Starbucks. Co do zasady takiej pomocy nie można normalnie uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, a kwestionowane zachęty podatkowe nie są ograniczone w czasie, malejące lub proporcjonalne do tego, co jest konieczne do zaradzenia konkretnym utrudnieniom gospodarczym w danych regionach.
- (434) W związku z powyższym pomoc państwa przyznana przez Niderlandy na rzecz SMBV i grupy Starbucks poprzez zawarcie SMBV APA jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

9.7. Niezgodność pomocy z prawem

- (435) Zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu państwa członkowskie mają obowiązek informować Komisję o wszelkich planach przyznania pomocy (obowiązek zgłoszenia) i nie mogą wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki Komisja nie podejmie ostatecznej decyzji w sprawie danej pomocy (klauzula zawieszająca).

⁽²³⁶⁾ Zob. pkt 3.42 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., zgodnie z którym „jeżeli stosuje się marżę zysku niezależnego przedsiębiorstwa, zyski przypisywane do transakcji tego niezależnego przedsiębiorstwa nie mogą być zniekształcane przez transakcje między podmiotami powiązаныmi zawierane przez to przedsiębiorstwo”.

⁽²³⁷⁾ Zob. tabela 11.

⁽²³⁸⁾ Zwolnienia przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu dotyczące pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom, pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi oraz pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec, nie mają zastosowania w przedmiotowej sprawie.

- (436) Komisja zauważa, że Niderlandy nie powiadomiły Komisji o żadnym planie przyznania kwestionowanego środka pomocy ani nie zachowały klauzuli zawieszającej określonej w art. 108 ust. 3 Traktatu. W związku z tym zgodnie z art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589 ⁽²³⁹⁾ SMBV APA stanowi pomoc niezgodną z prawem, którą wdrożono z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.

10. WINDYKACJA POMOCY

- (437) W art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 zobowiązano Komisję do zarządzenia windykacji pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym. Przepis ten przewiduje również, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy niezgodnej z prawem, którą uznano za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. W art. 16 ust. 2 rozporządzenia (UE) 2015/1589 przewidziano, że pomoc podlega windykacji wraz z odsetkami od dnia, w którym pomoc niezgodna z prawem została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji. W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004 ⁽²⁴⁰⁾ opisano metody, które należy stosować w celu obliczenia odsetek zwrotu. Co więcej, art. 16 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że „windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji”.

10.1. Uzasadnione oczekiwania

- (438) Artykuł 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa.
- (439) NOB jest jedyną zainteresowaną stroną, która podnosi kwestię uzasadnionych oczekiwań. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że do zasady uzasadnionych oczekiwań mogą odwołać się wyłącznie podmioty zobowiązane do zwrotu pomocy ⁽²⁴¹⁾, a więc Starbucks, który nie przedstawił żadnego argumentu w tym względzie.
- (440) W każdym przypadku, aby odwołanie się do uzasadnionych oczekiwań zostało pozytywnie rozpatrzone, oczekiwania te muszą wynikać z wcześniejszych działań Komisji, które muszą mieć formę wyraźnych zapewnień ⁽²⁴²⁾. Oznacza to, że uzasadnione oczekiwania muszą wynikać z wcześniejszego zachowania Komisji, która na przykład zatwierdziła już taki sam lub podobny program pomocy. NOB nie odniósł się do żadnych takich działań podjętych przez Komisję.
- (441) Argument dotyczący uzasadnionych oczekiwań podniesiony przez NOB jest zatem bezpodstawny w odniesieniu do celów odzyskania pomocy przyznanej niezgodnie z prawem przez Niderlandy na rzecz Starbucks poprzez wydanie kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z korzyścią dla SMBV.

10.2. Metodyka odzyskania środków

- (442) Zgodnie z Traktatem i utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Komisja jest uprawniona do podjęcia decyzji o zniesieniu lub zmianie tej pomocy przez zainteresowane państwo członkowskie w przypadku stwierdzenia niezgodności pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że nałożenie na państwo obowiązku zniesienia pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym służy przywróceniu stanu pierwotnego. W tym kontekście Trybunał stwierdził, że cel ten uznaje się za osiągnięty, jeżeli beneficjent dokonał zwrotu kwot pomocy niezgodnej z prawem i utracił korzyść posiadaną względem konkurentów na rynku, a ponadto została przywrócona sytuacja sprzed wypłaty pomocy.
- (443) Żaden przepis prawa UE nie wymaga od Komisji, w przypadku nakazu windykacji pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, obliczenia dokładnej kwoty pomocy podlegającej windykacji. Wystarczy natomiast, że decyzja Komisji zawiera informacje umożliwiające odbiorcy decyzji wyliczenie tej kwoty bez większych trudności ⁽²⁴³⁾.

⁽²³⁹⁾ Odniesienie do rozporządzenia (UE) 2015/1589 dotyczy niezgodności pomocy z prawem i obowiązku jej windykacji.

⁽²⁴⁰⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁴¹⁾ Wyrok w sprawach połączonych T-116/01 i T-118/01 P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputacion Floral de Vizcaya przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2003/217, pkt 115.

⁽²⁴²⁾ Wyrok w sprawie T-290/97 Mehibas Dordtselaan przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2000:8, pkt 59 oraz wyrok w sprawach C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 147.

⁽²⁴³⁾ Zob. wyrok w sprawie C-441/06 Komisja przeciwko Francji, ECLI:EU:C:2007:616, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo.

- (444) W odniesieniu do pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych w pkt 35 obwieszczenia w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej określono, że wartość do odzyskania należy obliczyć na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna być zostać zapłacona, jeżeli zostałyby zastosowana generalnie stosowana reguła.
- (445) Jak stwierdzono w motywach 339–341, Komisja uznaje, że porównanie z porównywalną transakcją między podmiotami niepowiązаныmi przeprowadzone przy zastosowaniu MPCN, w szczególności porozumień licencyjnych w zakresie WI dotyczącej palenia kawy w szeregu umów dotyczących palenia, produkcji i dystrybucji kawy, które Starbucks zawarł z osobami trzecimi, wskazuje, że wartość wolnorynkowa opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP z tytułu WI dotyczącej palenia kawy powinna wynosić zero. Innymi słowy, z tytułu wspomnianej WI w tej konkretnej relacji nie powinna być należna żadna opłata licencyjna, ponieważ wydaje się, że SMBV nie odnosi żadnej korzyści z korzystania z WI dotyczącej palenia kawy, na którą uzyskało licencję od Alki LP.
- (446) Z wniosku tego wynika, że Niderlandy powinny przyjąć wyniki finansowe brutto SMBV, nie odliczając od tych zysków opłaty licencyjnej uiszczanej przez SMBV na rzecz Alki LP za udzielenie licencji na WI dotyczącą palenia kawy, za punkt wyjścia, na podstawie którego ustala się zobowiązanie podatkowe SMBV w Niderlandach w celu właściwego zapewnienia, by pomoc przyznana poprzez SMBV APA została wyeliminowana w drodze windykacji.
- (447) Co więcej, ze względu na wniosek Komisji przedstawiony w motywie 358, zgodnie z którym średni narzut wynoszący do [około 6 %] kosztów ziaren zielonej kawy sprzedawanej SMBV przez SCTC w okresie począwszy od roku podatkowego 2011 oraz ceny ziaren zielonej kawy sprzedawanej SMBV odpowiadające marży brutto dla SCTC w wysokości [około 9 %] stanowią wiarygodne przybliżenie ceny wolnorynkowej, wyniki finansowe brutto SMBV począwszy od roku podatkowego 2011 należy powiększyć o różnicę między marżą brutto w odniesieniu do ziaren zielonej kawy, którą rzeczywiście stosowano w tym okresie, a marżą brutto SCTC w odniesieniu do KWS wynoszącą [około 9 %].
- (448) Jest to różnica między odpowiadającą wysokością wyników finansowych brutto, którą uzyskano w wyniku przeprowadzenia dwóch kroków opisanych w motywach 446 i 447, w pełni opodatkowanych zgodnie z zasadami ogólnego niderlandzkiego systemu podatku od osób prawnych, a kwotą podatków od osób prawnych, którą SMBV rzeczywiście zapłaciło Niderlandom od dnia 1 października 2007 r.; różnica ta stanowi kwotę pomocy, którą należy odzyskać od SMBV i grupy Starbucks, aby wyeliminować korzyść, którą SMBV i grupa Starbucks otrzymały od Niderlandów w wyniku SMBV APA.

10.3. Podmiot, od którego należy odzyskać pomoc

- (449) W świetle uwag opisanych w motywach 417–421 Komisja stwierdza, że Niderlandy powinny w pierwszej kolejności odzyskać od SMBV pomoc niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym przyznaną poprzez SMBV APA. Jeżeli SMBV nie będzie w stanie zwrócić pełnej kwoty pomocy otrzymanej w wyniku SMBV APA, Niderlandy powinny poddać windykacji pozostałą kwotę tej pomocy od Starbucks Corporation, ponieważ jest to podmiot kontrolujący grupę Starbucks, tak aby zapewnić wyeliminowanie przyznanej korzyści i przywrócenie wcześniejszej sytuacji na rynku poprzez odzyskanie środków.

11. WNIOSEK

- (450) Podsumowując, Komisja uważa, że Niderlandy niezgodnie z prawem przyznały pomoc państwa na rzecz SMBV i grupy Starbucks poprzez zawarcie SMBV APA przy naruszeniu art. 108 ust. 3 Traktatu, którą to pomoc Niderlandy mają obowiązek poddać windykacji na mocy art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589 od SMBV lub, jeżeli spółka ta nie będzie w stanie zwrócić pełnej kwoty pomocy, od Starbucks Corporation w zakresie pozostałej kwoty pomocy,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Kwestionowane uprzednie porozumienie cenowe, które Niderlandy zawarły ze Starbucks Manufacturing EMEA B.V. w dniu 28 kwietnia 2008 r. i które umożliwia Starbucks Manufacturing EMEA B.V. określenie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od osób prawnych w Niderlandach w ujęciu rocznym w okresie dziesięciu lat, stanowi pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, która jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym i która została niezgodnie z prawem wdrożona przez Niderlandy z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.

Artykuł 2

1. Niderlandy poddają windykacji od Starbucks Manufacturing EMEA B.V. pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym i z prawem, o której mowa w art. 1.
2. Wszystkie kwoty, których nie można poddać windykacji od Starbucks Manufacturing EMEA B.V., po windykacji środków opisanych w poprzednim ustępie, podlegają windykacji od Starbucks Corporation.
3. Do kwot podlegających windykacji dolicza się odsetki za cały okres, począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.
4. Odsetki nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004.

Artykuł 3

1. Windykacja pomocy, o której mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Niderlandy zapewniają wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Niderlandy przekazują informacje dotyczące metodyki wykorzystanej do obliczenia dokładnej kwoty pomocy.
2. Do momentu zakończenia windykacji przyznanej pomocy, o której mowa w art. 1, Niderlandy na bieżąco informują Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Niderlandy bezzwłocznie przedstawiają informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Niderlandów.

Sporządzono w Brukseli dnia 21 października 2015 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji